الضرائب على الدخل
في النظام الضريبي المصري

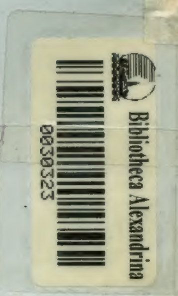
(وفقا للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل
بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣)

دكتور
عبد الله الصعيدي
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

دكتور
عز الدين إبراهيم
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

١٩٩٠ / ١٩٩١

الناشر
دار الثقافة الجامعية
جامعة عين شمس



الضرائب على الدخل
في النظام الضريبي المصري

(وفقا للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل
بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣)

دكتور
عبد الله الصعيدي
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

دكتور
عز الدين إبراهيم
كلية الحقوق - جامعة عين شمس

١٩٩٠ / ١٩٩١

الناشر
دار الثقافة الجامعية
جامعة عين شمس

مقدمـــة

(أهمية الضرائب ، ذاتية القانون الضريبـي
التطور التاريخي للنظام الضريبي المصـرى .
خطـــة الدراســـة)

أولا : أهميـة الضرائـب :

يتمثل المفهوم الحديث للتنمية فى أنها ليست عمليـة نمو اقتصادى تجرى فى فراغ ،بل هى عملية مجتمعية شاملـة تعنى زيادة الانتاج والارتفاع بمستوى الخدمات واتساع مجالهـا وكذلك أنماط السلوك الاجتماعي والقيم السائدة والأوضاع السياسية الداخلية والخارجية التى لها أثرها الهام فى تحديد مستـوى أولويات التنمية [1] . ان التنمية تعنى التأليف بين التغييـرات الفكرية والاجتماعية للسكان بهدف جعلهم قادرين على زيـادة ناتجهم الحقيقى الكلى [2] .

- ان كل سياسة للتنمية تفرض على الإقتصادى وعلى المخطـط ، وكذلك على المتخذين للقرارات مشكلة تمويل هذه التنمية ، والتمويـل يعنى - كما يقول الاقتصادى "ا . جاناجى" - : تقديم الوسائـل المناسبة للحكومة ،والتى تجعلها قادرة على تحقيق أهدافهـا المخططة [3] .

---

(١) راجع فى ذلك :"استراتيجية التنمية فى مصر" ،أبحـاث ومناقشات المؤتمر العلمى السنوى الثانى للاقتصاديين المصريين ،القاهرة (٢٤ - ٢٦ مارس ١٩٧٧) الهيئـة المصرية العامة للكتاب ،١٩٧٨ ،ص ١١ .

(٢) راجع : - F.PERROUX; L'Economie du XX éme Siécle, P.U.F., Paris, 1961,p.155.

(٣) - E.GANNAGE;"Financement du développement". P.U.F., Paris, 1969, p. 7.

- وفي الدول النامية بصفة عامة، وفي مصر على وجه الخصوص، فان الضرائب تعد من أهم الوسائل اللازمة لتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة نذكر منها : ضعف معدلات الادخار الاختياري والصعوبات التي تعرقل تعبئته وتشجيعه ، وكذلك فان التمويل بالعجز يؤدي الى مزيد من التضخم وارتفاع الأسعار ، كما أن الاعتماد على القروض الخارجية له مخاطره المعروفة . وفي الماضي ، كان دور الضرائب قاصرا على تغطية النفقات العامة ، أي على الأغراض المالية ، دون أن يكون لها آثار - بصورة مباشرة - في المجالين الاقتصادي والاجتماعي ... ومع تطور الدور الاقتصادي للدولة من ناحية وتطور الفكر الاقتصادي والمالي ، من ناحية أخرى ، فان تطورا مماثلا قد حدث في الدور الذي يمكن للضرائب أن تؤديه .

فمن الناحية الاقتصادية : أصبحت الضرائب أداة هامة تستخدم في تشجيع وتوجيه الاستثمارات الخاصة ، وفي جذب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية وفي محاربة التقلبات الاقتصادية والتي تتمثل بصفة أساسية في التضخم أو الانكماش .. ومن الناحية الاجتماعية ، أضحت الضرائب أداة هامة من أدوات تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال اعادة توزيع الثروات والدخول في المجتمع بما يحقق التقارب بين الطبقات الاجتماعية ويخفف الأعباء عن ذوي الدخول المحدودة .

وسوف نخصص الباب الأول من المؤلف الحالي لايضاح هذه الأهمية بشيء من التفصيل .

ثانيا : ذاتية القانون الضريبي :

- القانون الضريبي هو مجموعة الأحكام المتعلقة بالاقتطاع الضريبي ، وتطبق هذه الأحكام على أشخاص وأموال سبق الاعتراف بوجودها ، ولها تنظيماتها في الفروع الأخرى للقانون على نحو يمكن معه القول بأن لكل فرع من هذه الفروع ذاتيته الخاصة أي أصوله وقواعده التي يمكن أن تنظم وضع قانوني

معين على خلاف ما تقضي به الفروع الأخرى للقانون (١) . ويعد القانون الضريبي جزءا من التشريع المالي للدولة ، ومن ثم فانه ينتمي الى قسم القانون العام الذى تظهر فيه الدولة بصفتها ممثلة للجماعة ، وتتمتع فيه باختيارات السلطة العامة . وفي داخل نطاق القانون العام " ظل القانون الضريبي - بوصفه منظما لحقوق الخزانة واختياراتها - الى عهد قريب جزءا من القانون الادارى ، ولكنه صار في السنوات الأخيرة - يستقل شيئا فشيئا عن ذلك القانون ، حتى أضحى استقلاله عنه أمرا مسلما به في الفقه والقضاء ، كما أصبح يكون فرعا من فروع القانون العام له ذاتيته (٢) .

٧- وعلى الرغم من ذاتية القانون الضريبي - كفرع من فروع القانون العام - فانه لا يمكن إغفال الصلة بينه وبين هذه الفروع . فالقانون الدستورى يتضمن قاعدة مشروعية الضرائب ويحدد قواعد الاختصاص بانشاء الضرائب والرسوم . والقانون الادارى ينظم الهيئات المحلية وحقها في فرض بعض الضرائب والرسوم ، والقضاء الادارى واختصاصه بنظر بعض المنازعات الضريبية .

كما أنه لا يمكن اغفال الصلة بين القانون الضريبي والقانون الخاص ، فكثيرا ما يحيل الأول الى الأخير . وحتى في حالة سكوت القانون الضريبي وعدم وجود الحل المناسب في أصوله ، فانه يمكن اللجوء الى قواعد القانون الخاص بما يلائم

---

(١) راجع :

L.TROTABAS, J.M.COTTERET;" Droit Fiscal", Dalloz, 1980, p. 11 - 12.

(٢) راجع : د . محمد طه بدوى ، د . محمد حمدى النشار : "أصول التشريع الضريبي" ، دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٥٩ ، ص ٩٨ .

روح القانون الضريبي والغرض منـــــه [١] .

- وجدير بالذكر في هذا المجال ، أن نشير الـــــى أن المقولة المشهورة بأن قوانين الضرائب يجب أن تفســـر تفسيرا ضيقا ، وأن الشك في معناها يفسر لصالح الممول ، أصبحت محدودة ، وحل محلها الروح العملية لاجتهاد القاضي فـــي التفسير ، فحيث يوجد غموض ، فان القاضي لا يتردد في البحـــث عن روح النص وقصد المشرع بالالتجاء الى الأعمال التحضيريـــة وغير ذلك من العناصر الخارجة عن النص ، ومن ثم فهو يتعـــدى التفسير الحرفي الى تفسير ضيق أو واسع وأحيانا - وعلى سبيـــل الاستثناء - الى القياس بهدف تطبيق الضريبة تطبيقـــا فرديا محددا [٢] .

ثالثا : التطور التاريخي لنظام الضرائب في مصر :

يقصد بالنظام الضريبي " مجموعة التشريعات والسياســـات والأجهزة التي تخطط وتدبر وتنفذ عمليات تعبئة أو جبايـــة الاقتطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيـــون والمعنويون للدولة بصورة جدية ونهائية وبدون مقابل خـــاص ومباشـــر " [٣] .

---

(١) من ذلك ما جرى عليه القضاء المصري من وجوب تطبيـــق قواعد المرافعات بوصفها الأحكام العامة فيما يختـــص بالاجراءات التي لا يتضمنها القانون الضريبي .
- انظر مثلا : د. يونس أحمد البطريق : " النظم المالية " ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندريـــة ، ١٩٨٧ ص ٢٢٤ - ٢٢٩ .

(٢) انظر : -G.TIXIER; G.GEST;" Droit Fiscal, L.G.D.J., Paris, 1981, p. 12 - 14.

(٣) راجع : د. أحمد الشرقاوي "السياسة الضريبية والعدالـــة الاجتماعية في مصر خلال السبعينات" - معهد التخطيـــط القومي ، مذكرة خارجية رقم ١٢٩٨ ، القاهرة ، يونية ١٩٨١ ص ٧ .

وتشير دراسات التطور التاريخي للنظام الضريبي المصرى الى تأثير هذا النظام في المتغيرات الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية ، وكذلك الى تأثر هذا النظام بهذه المتغيرات . . . ويمكن أن نشير بايجاز الى هذا التطور فيما يلى :

- عرفت مصر الضرائب منذ أقدم العصور (1) . غير أن جذور النظام الضريبي المعاصر ، ترجع الى عهد محمد على الذى قام بفرض عدة أنواع من الضرائب أهمها الرسوم الجمركية والضرائب على الدخل الناتج عن الملكية العقارية (الأراضى والمبانى) ، كذلك ضريبة الرؤوس أو الفردة وضريبة النخيل وضريبة الملح . . وقد اتسمت هذه الضرائب بصعوبة تحديد السند التشريعى التى تستند اليه .

- في أواخر عهد الخديوى اسماعيل ازدادت الأحوال المالية سوءا ، وتم تأليف لجنة عليا للتحقيق ،كان معظم أعضائها من الأجانب . ولخصت اللجنة في تقريرها أهم عيوب النظام الضريبي حينذاك ، فذكرت في هذا الصدد أن السلطة المختصة

(1) لمزيد من التفصيل في هذا المجال ، راجع مثلا :

- G.ARDANT; "Histoire de l'impot", Tome 1, Ed. Fayard, Paris, 1971, p. 29 - 76.
- N.TOMICHE;"l'Egypte Moderne",P.U.F.,1976, p. 18, 35, 36, 44, 45 et p. 56 - 60.
- J.GAUDEMET;"Finances et fiscalité dans les sociétés antiques", dans:" Etudes de finances publiques, Ed. Economica,Paris, 1984, p. 18 - 27.

وكذلك د . زين العابدين ناصر : " النظام الضريبي المصرى" دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٩ ، ص ٧ - ١٨ .

- د . حسين خلاف :"الوجيز في تشريع الضرائب المصرية" ، الطبعة الثانية ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة، ١٩٥٥ =

بسن أحكام الضرائب لم تكن محدودة أو معلومة ، ولم تكن هذه الأحكام تنشر بانتظام في الجرائد أو النشرات الرسمية حتى يمكن للممولين معرفتها . وكانت جباية الضرائب تتم في أوقات غير ملائمة ، كما كانت الادارة تتعسف مع الوطنيين في جباية الضرائب ، بينما كانت تتساهل في ذلك - طوعا أو جبرا - مع رعايا الدول الأجنبية . وتقدمت اللجنة المذكورة الى الحكومة بعدة مقترحات لعلاج هذه العيوب والمساوئ .

٣ - ابتداء من سنة ١٨٨٠ ، أخذت الحكومة المصرية في الغاء الضرائب الكيدية أو التعسفية أو التافهة الحصيلة كما تقرر وجوب الحصول على موافقة الهيئات النيابية على تشريعات الضرائب ، وأعادت الحكومة المصرية تنظيم ضريبة المباني سنة ١٨٨٤ وكذلك تعديل ضريبة الأطيان خلال الفترة من سنة ١٨٨٠ الى سنة ١٩٠٧ ، كما استردت حريتها في وضع التعريفة الجمركية سنة ١٩٣٠ .

٤ - بقي النظام الضريبي سيئا - رغم هذه الاصلاحات - بسبب الامتيازات الأجنبية التي كانت تقيد حرية مصر في فرض الضرائب وفي سن التشريعات بصفة عامة . وقد ميزت هذه الامتيازات بين الأجانب والوطنيين في المعاملة المالية ، حيث تمتع الأجانب بالاعفاء من الضرائب المباشرة دون الوطنيين ، وقد كان ذلك مخالفة صارخة لمبادئ عمومية ووحدة الضريبة . وبصفة عامة ، عجزت الضرائب - في ذلك الوقت - عن مواجهة الزيادة المطردة في النفقات العامة .

= ص ٢ - ١٣ .

- النظام الضريبي المصري : " دراسة منشورة في العدد الأول من النشرة الاقتصادية الصادرة عن البنك الأهلي المصري - مجلد ٣٧ - ١٩٨٤ ، ص ١١ - ٥٥ .

٥ - استمر ذلك ، حتى ألغيت الامتيازات الأجنبية بمقتضى معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧ ، وكان الالغاء تاما ومن جميع الوجوه ، وتكونت لجان لصياغة التشريعات الضريبية وتقدمت الى الحكومة بثلاثة مشروعات قوانين ، يخص أولها الضرائب على الايرادات المنقولة ، وثانيها يتعلق بضريبة الدمغة بينما يخص المشروع الثالث رسم الأيلولة على التركات ، وانتهى الأمر فيها باصدار القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض الضرائب على الايرادات المنقولة ، والقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض رسم الدمغة ، أما رسم الأيلولة على التركات فقد تأخر صدور قانونه حتى سنة ١٩٤٤ ، كذلك فرضت ضريبة عامة على الايراد بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ . وقد اتسمت التشريعات الضريبية فى أوائل صدورها بسيطرة الهدف المالى عليها ، وعدم امتداد نطاقها الى كثير من الدخول والثروات .

٦- فى أوائل الخمسينات ، صدرت تعديلات متتالية فى قوانين الضرائب ، كان هدفها يتمثل فى تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية الى جانب الغرض المالى ، فقد استحدثت ضريبة تصاعدية على التركات ، ورفعت أسعار الضريبة العامة على الدخل لتصل الى ٨٠ ٪ على تلك الشريحة التى تزيد عن ٥٠ ألف جنيه سنويا . كما صدرت عدة قوانين مستهدفة منح القطاع الخاص والشركات الأجنبية العاملة فى مصر بعض الاعفاءات تشجيعا لها على الاستثمار فى مصر . ومع بداية الستينات وصدور قانون التأميم فى عام ١٩٦١ ، اتسمت التشريعات الضريبية بمحاولة تحقيق الأهداف الاجتماعية ، حيث بدأ الدور الاقتصادى للقطاع العام فى التزايد مقابل تقلص دور القطاع الخاص ، وفى تلك الفترة ، عدلت شرائح الضريبة العامة على الايراد وضيق نطاقها ، كما عدلت نسبة شرائح الضريبة على التركات ، على أن دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية تضاءل الى حد كبير ، حيث لم يكن هناك مجال كبير لأن تقوم الضرائب ، وخاصة الضرائب المباشرة ، بهذا الدور

في مصر ، لأن القوانين الاشتراكية تكفلت بالمهمة الأساسية في هذا الشأن [١] .

٧ - وخلال السبعينات ، وعلى وجه التحديد قبل انتهاء النصف الأول منها (عام ١٩٧٤) ، اتبعت مصر سياسة اقتصادية جديدة تمثلت أساسا في تشجيع الاستثمارات العربية والأجنبية والعمل على تجميع موارد للدولة وتشجيع المدخرات والقطاع الخاص (سياسة الانفتاح الاقتصادي) ، وكان ضروريا أن يساير التشريع الضريبي ما طرأ على المجتمع من تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية ، فصدر قانون استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والذي عدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ [٢] مقررا بعض الاعفاءات الضريبية لأرباح المشروعات لمدد قد تصل الى ثمان سنوات . كما صدر التشريع الضريبي الجديد رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والذي أطلق عليه "قانون العدالة الضريبية" حيث حاول اخضاع بعض الدخول للضريبة ، وان عجزت تعديلاته عن التعرض للنظام الضريبي في مجموعه ، وأقصى ما أحدثه في ذلك الوقت أنه غيّر معالم أقل أجزاء الكيان الضريبي القائم ، وبقيت بقية الأجزاء ، بل والجزء المعدل تنتظر اصلاحا أكمل وأعم [٣] .

٨ - وأخيرا ، وفي مجال الضرائب على الدخل ، وتحقيقا لتطبيق مبادئ العدالة الاجتماعية عن طريق الاعفاءات التي يتمتع

---

(١) راجع : "نظام الضرائب - الحاضر والمستقبل " - المجالس القومية المتخصصة ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٤٩ ومابعدها .

(٢) والذي حل محله فيما بعد القانون الجديد رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ .

(٣) راجع : د . عادل حشيش ، " التشريع الضريبي المصري" ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٧ .

بها ذوى الدخل المحدود ، والأخذ بمبدأ التصاعد فى أسعار هذه الضرائب ، وتشجيعا للادخار والاستثمار فى المجالات الانتاجية ، وقضاء على التهرب الضريبى عن طريق تعديل النظم الضريبية الخاصة بتقديم الاقرارات وإمساك الدفاتر ، وتنظيما للعلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين حفاظا على حقوقهما معا ، والغاء لبعض الضرائب والرسوم التى فرضت فى ظروف الحرب والدفاع ، صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لتنظيم الضرائب على الدخل ، وألغيت بموجبه أحكام القانون السابق رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ (فيما عدا بعض المواد) [1] ، كما ألغى بموجبه كل حكم يخالف أحكامه . وأضحى هذا القانون هو المطبق الآن مع بعض التعديلات التى أدخلت عليه أخيرا بمقتضى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ [2] .

رابعا : خطة الدراسة :

- فى الوقت الحاضر ، يتمثل النظام الضريبى المصرى فى قسمين رئيسيين :

الأول : يضم مجموعة الضرائب المباشرة والتى تتمثل فى الضرائب على الدخل من ناحية والضرائب على رأس المال والثروة والاثراء من ناحية أخرى .

---

(١) المواد (٢٥ ، ٢٦/١ ، ٢٩ ، ٣٠ ، ٣١) .

(٢) صدر هذا القانون الأخير لتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخول وذلك بزيادة بعض شرائح هذه الضرائب ، وكذلك لتعديل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ليصل سعرها الى ٤٠ ٪ (لما يزيد على ١٣٫٥ ألف جنيه للنشاط التجارى ، والى ٣٢ ٪ لما يزيد على ٤٫٥ ألف جنيه للنشاط الصناعى والتصديرى .

أما القسم الثاني فانه يشمل مجموعة الضرائب غير المباشرة والتي تتمثل أساسا في الضرائب الجمركية (١) والدمغة والملاهي وبعض الاتاوات ، وكذلك ضرائب الاستهلاك .. وفي عبارة موجزة ، فان مجموعة ضرائب القسم الأول تعرض على الدخل بمناسبة الحصول عليه ، أما مجموعة ضرائب القسم الثاني ، فانها تفرض على هذا الدخل ولكن بمناسبة انفاقه أو تداوله .

- وسوف يكون تركيزنا في هذا المؤلف ، على أهم أنواع ضرائب القسم الأول (الضرائب المباشرة) والتي تتمثل في مجموعة الضرائب على الدخل .. وفي داخل هذه المجموعة ، يمكن أن نميز بين نوعين من الضرائب ، أولهما ، يشمل الضرائب على الايرادات العقارية (الأطيان والمباني والأراضي الفضاء) والتي تنظم أحكامها قوانين مستقلة ، وثانيهما ، يضم مجموعة الضرائب على الايرادات المنقولة للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين ، والتي ينظم أحكامها ، كما سبق أن ذكرنا حالا ، القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بق رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ..

- ونظرا للدور الهام الذي يمكن للضرائب بقسميها أن تؤثر من خلاله على عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، فاننا سنخصص الباب الأول لايضاح هذا الدور ، أما الأبواب التالية فاننا سنخصصها لدراسة الأحكام المتعلقة بالضرائب على الدخل على نحو ما ذكرنا ، وسيكون الباب الأخير لايضاح مدى مساهمة هذه الضرائب في تمويل الانفاق العام بمصر .

وعلى ذلك ، فان موضوعات الدراسة ستكون كما يلي :

---

(١) تعتبر هذه الضرائب أهم أنواع الضرائب غير المباشرة ، وقد بلغت نسبة حصيلتها نحو ٥٢ ٪ عام (٨٠ / ١٩٨١) من جملة الضرائب غير المباشرة .

البـــاب الأول

الدور الاقتصادي والاجتماعي للضرائب

تقديـــم :

- عندما أصبحت الحرية الاقتصادية هي المبدأ الحاكم للسياسات الاقتصادية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر وبداية القرن العشرين ، أحجمت الدولة عن التدخل في النشاط الاقتصادى ، وكان دورها قاصرا على تحقيق الأمن والدفاع والعدالة وادارة المرافق العامة التقليدية . وكان من الطبيعى في نطاق ما سمي "بالدولة الحارسة" في ذلك الوقت، أن تسيطر فكرة حياد المالية العامة على الفكر المالي التقليدى ، ومن ثم فقد اقتصر دور هدف الضريبة على توفير المال اللازم لتمكين الدولة من أداء هذا الدور دون أن يتعداه الى تعديل المراكز النسبية لأفراد المجتمع أو الى التأثير في قراراتهم الاقتصادية حيث تترك هذه وتلك لقوى السوق فحسب . وقد ارتبطت هذه الفكرة لحياد الضريبة بالاعتقاد في تحقيق التوازن التلقائي في ظل حرية العرض والطلب .

- ومع تطور الدولة ، لم يعد الهدف المالي وحده هو ما تسعى الضرائب لتحقيقه ، فقد أصبحت الضرائب من أهم الأدوات في السياسة المالية للدولة من أجل تحقيق أهداف متعددة (اقتصادية ، اجتماعية ، سياسية) ، ليس على المستوى المحلي فحسب ، وانما في اطار العلاقات الدولية أيضا . وفي هذا المجال يؤكد "كالدور" على أن الضرائب هي الأداة الأكثر فاعلية في زيادة الادخار من الموارد المحلية من أجل تكوين رأس المال"[١] . وبينما تتمثل الوظيفة الرئيسية للضريبة - من وجهة نظر التمويل الوظيفي - في دولة متقدمة في تحقيق الاستقرار للاقتصاد وتجنب التضخم ، فانها في دولة نامية

---

(١) - N.KALDOR; "The role of taxation in economic development", in : Problemes in economic development, ed. by E.A.ROBINSON, Macmillan, 1965, p. 170 - 196.

تتمثل في تحقيق أقصى زيادة ممكنة في معدل الادخار الكلي وبالتالي زيادة معدلات الاستثمار [١] .. ان فحص أو استقصاء النظام الضريبي لشعب أو بلد ما ، انما يعني دخولا في حياته وحكما على مدى حيويته وفهما لتقدمه أو تخلفه [٢] .

ومادامت التنمية تعني في النهاية ارتفاعا في مستوى المعيشة ومزيدا من الرفاهية من خلال التغييرات الاقتصادية والاجتماعية ، فاننا سنحاول في الباب الحالي أن نوضح بشيء من التفصيل ذلك الدور الذي يمكن أن تلعبه الضرائب - من الناحية الاقتصادية والاجتماعية - في غمار عملية التنمية [٣] .

وينقسم هذا الباب الى فصلين :

الأول : في الدور الاقتصادي للضرائب .

الثاني : في الدور الاجتماعي للضرائب .

---

(١) راجع : - R.J.CHELLIAH," Fiscal Policy in Under developped countries, with special reference to India, London, Atlen,1960, p. 44.

(٢) - E.GANNAGE,"La reforme des impots directs au Liban et en Syrie", Ed.Sirey,Paris, 1947,p. 248.

(٣) لمزيد من التفصيل ، راجع مؤلفنا " الضرائب والتنمية ، دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الانفاق العام بمصر" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٠ ، ص ٢٣ - ٩٤ .

الفصل الأول

الدور الاقتصادى للضرائب

- فى اطار سياسة شاملة لتحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة ، يمكن للضرائب - المباشرة وغير المباشرة - أن تستخدم فى تحقيق هذه الأهداف من خلال اتباع الأساليب السعرية المناسبة للضرائب ، والاعفاءات الضريبية ، والتكاليف التى يسمح بخصمها من وعاء الضريبة . كما تكفل هذه الأساليب باستخدام بعض حصيلة الضرائب فى دعم وتشجيع الأنشطة الاقتصادية بالاعانات ، والعلاوات وحوافز الدعم وما شابهها .

- والواقع أن الضرائب - باعتبارها اقتطاعا جبريا من دخول الأفراد عند الحصول عليها أو عند انفاقها - فان آثارها الاقتصادية تتوقف على أمرين : أولهما : واقعة الاقتطاع الضريبى من ثروة الأفراد ، وثانيهما : واقعة انفاق حصيلة هذا الاقتطاع . .

وفى هذا المجال ، نجد منهجين أحدهما يوسع من نطاق الآثار الاقتصادية للضرائب ، حيث يجعلها شاملة للآثار المترتبة على واقعة الاقتطاع وتلك التى تترتب على انفاق حصيلتها (الانفاق العام) ، بينما يذهب المنهج الثانى الى التضييق من هذه الآثار وقصرها على تلك التى تترتب على واقعة الاقتطاع الضريبى من ثروة الأفراد (العبء الضريبى) [١] .

---

(١) أخذت المدرسة الايطالية بالمنهج الأول تحت تأثير "أنتونيو دى ماركو" ، بينما أخذ بالمنهج الثانى الجانب الأكبر من الفكر المالى : " ادجورث ، بيجو ، ماسجريف" .

راجع : د . رفعت المحجوب : "المالية العامة" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٣٤٤ ومابعدها .

وينتمي أغلب الكتاب الى المنهج الثاني لما يؤيده من حجج كثيرة منها : أن حصيلة الضرائب قد لا تخصص في ذات السنة التي جمعت فيها لتغطية الانفاق العام ، بل لتكوين احتياطي للميزانية ،كما أن تغطية الانفاق العام قد تتم عن طريق مصادر أخرى كالقروض أو الاصدار النقدى .... الخ وكذلك فان العلاقة القائمة بين الضريبة والانفاق العام تدخل في نظرية المالية العامة لا في نظرية الضريبة . وعلى ذلك فان ايضاح الآثار الاقتصادية للضرائب يقتضي أن تدرس مستقلة عن دراسة آثار الانفاق العام .

- وعلى مستوى الاقتصاد القومي في مجموعه ،تمثل الضرائب عبئا بمقدار ما يخصص من حصيلتها لتسوية عمليات دفع الديون والتعويضات والاعانات ،كما أنها وبصرف النظر عن كيفية استخدام حصيلتها ،تؤدى الى التأثير على مختلف الكميات الكلية (الاستهلاك ،الادخار ،الانتاج ،الاستثمار) وذلك من خلال ما يسمى في التعبير الشائع " بانتشار عبء الضريبة في الاقتصاد القومي " .

وعلى مستوى التوازن الجزئي ، والذى يتعلق بآثار العبء الضريبي الفردى (أى العبء الذى يتحمله كل ممول أو كل مجموعة من الممولين على حده) [1] نجد أن الضرائب قد تؤدى الى أن يعمل الخاضعين لها على مقاومتها اما عن طريق التهرب منها أو من خلال تجنب اجراء الواقعة المنشئة لها .

---

(١) لمزيد من التفصيل حول موضوع العبء الضريبي وقياسه ، راجع مثلا : د . محمد أحمد الرزاز " قياس العبء الضريبي في مصر " - دراسة منشورة في مجلة القانون والاقتصاد ، جامعة القاهرة - كلية الحقوق ، العددان الأول والثاني ، مارس - يونية ١٩٧٩ ، ص ٢٧١ ومابعدها (مطبعة جامعة القاهرة ، ١٩٨١) .

كما أن الممول القانوني ، قد ينجح من خلال قوى السوق ، في نقل عبء الضريبة الى شخص آخر يقوم بدفعها ليصبح لها ممولا فعليا أو نهائيا (ظاهرة راجعية الضريبة أو استقرار عبئها).. ويؤدى نقل عبء الضريبة الى تغييرات في أثمان السلع وعوامل الانتاج وبالتالي يتأثر حجم الاستهلاك والادخار .... الخ .

هذه الآثار المختلفة ، يمكن اجمالها بشيء من التفصيل في المباحث الآتية :

المبحث الأول : أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار .

المبحث الثاني : أثر الضرائب في الانتاج .

المبحث الثالث : أثر الضرائب في التبادل الخارجي .

المبحث الرابع : دور الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادى الداخلي .

....

المبحث الأول

أثر الضرائب في الاستهلاك والادخار

- في الدول النامية ، يعتبر انخفاض معدل تكوين رأس المال من أهم العقبات في طريق التنمية . ويرجع ذلك الى انخفاض الدخل الذى يترتب عليه انخفاض معدلات الادخار والاستثمار. ويرتبط ذلك بارتفاع الميل الحدى للاستهلاك وانخفاض الميل الحدى للادخار الاختياري . ومن هنا تأتي أهمية الضرائب كأداة للادخار الاجباري ، حيث يمكنها أن تقوم بنفس دور الادخار الاختياري في الحد من الانفاق الاستهلاكي لتوفير الموارد الحقيقية للتراكم الرأسمالي بدون تضخم .

- ولا يعني ذلك أن يحل الادخار الاجباري محل

الادخار الاختياري ، بل أن يكون الأول مكملا للثاني حتى يرتفع معدل الادخار القومي . وحتى يتحقق هذا الهدف يتعين أن يكون أداء الضريبة على حساب الانفاق الاستهلاكي وليس الادخار الاختياري ، اذا بقى كل شيء آخر على ما هو عليه [1] . وتمارس الضرائب أثرها على كل من الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على دخول الأفراد من ناحية وعلى أثمان السلع والخدمات من ناحية أخرى ... وكقاعدة عامة تؤدى الضرائب المباشرة الى انخفاض الدخول النقدية ، كما تؤدى الضرائب غير المباشرة الى رفع أثمان المنتجات [2] .

أ - ويمكن القول بصفة عامة بأن فرض ضريبة مباشرة ينتج عنه ما يسمى بأثر الدخل Income effect نتيجة انخفاض دخل الفرد الجاري بمقدار الضريبة المستقطعة . ومن ثم يعمل هذا الأثر على انقاص كل من الاستهلاك والادخار عند مستوى هذا الدخل . ويدفع هذا الأثر بالفرد الى تخفيض كل من استهلاكه الجاري وادخاره طالما ظل تقييمه ثابتا لأهمية هذين المتغيرين . الا أن أثرا تعويضيا قد ينتج عن الاستقطاع الضريبي ، حيث يتمثل هذا الأثر في دفع الفرد الى العمل على زيادة دخله عن المستوى الذى كان يحققه قبل فرض الضريبة وذلك للاحتفاظ بمستوى دخله قبل الاقتطاع ... وفي حالة عدم وجود هذا الأثر التعويضي - وكان الانفاق

---

(١) راجع : د . على عباس عياد " الضريبة والادخار الشخصي في الدول النامية" ، دراسة منشورة في مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية ، تصدرها كلية الحقوق - جامعة الاسكندرية ، العدد الأول والثاني ، السنة ١٨ - ١٩٧٦ ، مطبعة جامعة الاسكندرية ، ١٩٨٢ ، ص ٦ ومابعدها .

(٢) راجع : رفعت المحجوب ، المرجع السابق ، ص ٣٩٧ .

الاستهلاكي يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا ، فان فرض الضريبة - أو رفع سعرها - قد يؤدي الى انخفاض الادخار أو انعدامه ، بل انه قد يؤدي - بدافع احتفاظ الفرد بمستوى استهلاك معين - الى الاتجاه نحو اسالة بعض عناصر ذمته المالية أو الى الاقتراض (أى أن الادخار يصبح سلبيا) (١) .

وعلى أساس هذه النتيجة الأخيرة ، أشار " نيركس " (٢) الى أن الاعتراض - الأكثر خصوصية - على تطبيق الادخار الاجباري بواسطة الضرائب يتمثل في أن هذا التطبيق سيؤدي الى انخفاض مدخرات الأفراد ، بل انه يؤدي أحيانا الى تحويلها الى مدخرات سلبية . ويضيف قائلا : " من أجل ايجاد حافز على الادخار ، فان الضرائب يجب أن يكون فرضها على الانفاق أكثر من فرضها على دخول الأفراد " .

ويمكن القول أن التكامل بين الادخار الاجباري والاختياري يمكن أن يتحقق اذا ما سعت السياسة الضريبية الى تحقيق الملاءمة بين المقدرة التكليفية للمولين وقدرتهم على الادخار . ان ذلك يقتضي أن يترك الاقتطاع الضريبي جزءا مناسبا من دخل الممولين لادخاره (٣) .

---

(١) راجع : د . سمير محمد عبد العزيز "الادخار الشخصي والسياسة الضريبية ، دارسة تطبيقية في نظريتي الاقتصاد الكلي والمالية العامة " ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٨٣ ، ص ١٥٩ . . . وانظر أيضا :

- M.H.BROCHIER; " Finances publiques et redistribution des revenus", Revue Economique, 19 Mai, 1950, p. 121.

(٢) انظر مؤلفه الشهير : - R.NURKSE;"Les problemes de la formation du capital dans les pays sous-developpés", Trad. Francaise, ed. Cujus, Paris, 1968, p. 143 - 144.

(٣) راجع : - R.BASTA;"La capacité contributive nationale et la vapacité contributire individuelle..." Thése, Paris, 1986, p. 388.

ان زيادة الضرائب على الدخل سواء من حيث نوعها أو ارتفاع أسعارها ، تؤدى بصفة عامة ، الى انخفاض الادخار بنسبة أكبر من نسبة انخفاض الاستهلاك . ومعنى ذلك أن الادخار أكثر مرونة من الاستهلاك بالنسبة لتغيرات الدخل . ويتمثل السبب في أن دوافع أو أسباب الادخار لا تكتسب قوة حقيقية الا بعد أن يحقق الفرد مستوى معينا من الاستهلاك . فالحاجة الى الادخار ترتبط بالمستقبل غير الملموس ، بينما الحاجة الى الاستهلاك - على العكس - تكون دائما حاضرة وضرورية .

ب - وفيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة ، فانها تمارس تأثيرها على الاستهلاك والادخار من خلال تأثيرها على أثمان السلع والخدمات ، حيث يؤدى ارتفاع الأسعار بقيمة هذه الضرائب الى خفض دخول المستهلكين وبالتالي ينخفض استهلاكهم العيني (على أساس افتراض ثبات المبلغ النقدى المخصص للاستهلاك) ، وهو ما يعني أن هذه الضرائب تؤدى الى تكوين ادخار عيني اجبارى لصالح الدولة [1] ، لكن ليس معنى تقليل الضريبة للمبالغ المخصصة للاستهلاك أن يقل طلب الممولين على السلع المختلفة بنفس النسبة ، بل ان ذلك يتم بنسب مختلفة ، ذلك أن مرونة طلب السلع المختلفة ليست واحدة ، ويلاحظ هنا أنه بالنسبة لذوى الدخول المرتفعة والذين تعودوا على اشباع حاجاتهم عن مستوى معين من الانفاق الاستهلاكى ، يكون تأثير الضريبة على ادخارهم بانقاصه أقوى من تأثيرها على خفض انفاقهم الاستهلاكى . وبالنسبة لذوى الدخول المحدودة أو الفقراء (ذوى الادخار الضعيف أو المعدوم) ، فان تأثير الضريبة على استهلاكهم بانقاصه [2] يكون أقوى من تأثيرها على ادخارهم . كما أن الضرائب

---

(١) د . رفعت المحجوب ، المرجع السابق ، ص ٣٩٨ .

(٢) وعلى وجه الخصوص اذا كان محل هذا الاستهلاك سلعا أو خدمات يتصف طلبهم عليها بالمرونة النسبية =

غير المباشرة ، وهو تخفض حجم المبيعات ، كنتيجة لارتفاع أسعار هذه الأخيرة بقيمة الضرائب ، تؤدى عادة الى تخفيض الأرباح ، وبالتالي الى تخفيض مدخرات أرباب الأعمال .

- واذا كان أثر التقليد (الرغبة في المحاكاة) بصفة عامة ، وزيادة استهلاك السلع الكمالية (أو الترفيهية) عند الأغنياء بصفة خاصة ، من السمات المميزة للدول النامية ، فان فعالية الضرائب على الاستهلاك في تحقيق العدالة من ناحية ، وفي تحرير جزء من دخول الفقراء يمكن أن يدخر من ناحية أخرى ، تتمثل في فرض هذه الضرائب على السلع الكمالية بنسبة أكبر من فرضها على السلع الضرورية والتي يتميز طلب محدودى الدخل عليها بضعف المرونة (في مصر ، وفي عام ١٩٧٧ مثلا ، بلغت حصيلة الضرائب المفروضة على السلع الضرورية التي لا غنى عنها لأصحاب الدخول المحدودة أكثر من نصف حصيلة الضرائب على الانتاج والاستهلاك) [1] .

= راجع : د . عبد الحكيم الرفاعي ، د . حسين خلاف ، "مبادئ النظرية العامة للضريبة " مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٣ ، ص ٢٢٨ .

(١) راجع د . شريف رمسيس ، " نحو اصلاح نظام الضرائب على الانتاج والاستهلاك في جمهورية مصر العربية" مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد الأول والثاني ، السنة ١٩ ، يناير - يوليو ١٩٧٧ ، ص ١٠ - ١١ .

المبحث الثانـي

أثـر الضرائـب في الانتـاج

اذا كانت المشكلة الاقتصادية العامة في الدول النامية تكمن كما يرى "نيركس" في كيفية توجيه الجزء الأكبر من الزيادة في الدخل الحقيقي نحو الادخار، والتخفيض قدر الامكان من الجزء الموجه نحو الزيادة الحالة في الاستهلاك [1]، فاننا نجد "كوزنيتس" يبرز جانبا هاما من جوانب هذه المشكلة يتمثل في تقييد التعبئة والاستخدام المنتج للادخار القومي في هذه الدول [2].

- وقد رأينا حالا كيف يمكن للضرائب أن تؤثر على الاستهلاك والإدخار، فان تأثيرها يمتد كذلك في الانتاج من خلال ما تحدثه من تأثير في معدلات الاستثمار (أى في الاستخدام المنتج للادخار القومي) .. وفي عبارة أخرى يمكن القول أن الضرائب كما تؤثر في عرض الادخار فانها تؤثر كذلك في طلبه من قبل المنتجين للاستثمار ... وهنا يبرز دور الضرائب كأداة ديناميكية للنمو الاقتصادى [3].

- وتتأثر توقعات المشروعات لما ستكون عليه الكفاءة الحدية لرأس المال تأثرا بالغا بهيكل مجموعة الضرائب التي تصيب

---

(١) - R.NURKSE; "les problemes...", op. cit., p. 144.

(٢) - S.KUZNETS;" Six Lecteures on economic growth", lecture IV, 1958, p. 63, Cité par: A.PEPELASIS, L.MEARS, I. ADELMAN; "Economic development: Aralysis and cases studies", U.S.A., 1961, p. 99.

(٣) راجع : - E.GANNAGE; "Financement...", op. cit., p. 119.

معدل عائداتها المستقبلة من الاستثمار سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، وكذلك بما تتوقعه من تغير في هذا الهيكل . فالضرائب المفروضة على أرباح المشروعات تمس بصفة مباشرة معدل العائد المتوقع من الاستثمار الى نفقته . ويؤدى توقع المشروعات زيادة سعر هذه الضرائب الى تخفيض نفقاتها الاستثمارية ، في حين يؤدى توقعها لانخفاض هذا السعر الى توسعها في تلك النفقات . كما تؤثر الضرائب المفروضة على دخول الأفراد في هذا الانفاق بطريقة غير مباشرة ، حيث يؤدى زيادة سعر هذه الضرائب الى نقص القوة الشرائية لدى الأفراد وبالتالى نقص في طلبهم على منتجات المشروعات مما يؤدى في النهاية الى انقاص مقدار الايرادات السنوية المتوقعة من الاستثمار ، ومن ثم تميل المشروعات الى خفض انفاقها الاستثمارى . والعكس يحدث في حالة توقع تخفيض سعر هذه الضرائب (١) .

- ويمكن للضرائب أن تؤثر في انتقال عوامل الانتاج بين المهن والصناعات والأمكنة المختلفة . فقد تفرض الضريبة على مهنة أو صناعة معينة ، فتهجر رؤوس الأموال ، كما يهجر العمل ، تلك المهنة أو الصناعة الى غيرها من المهن أو الصناعات التي لم تفرض عليها الضريبة المذكورة . كذلك فان فرض الضريبة قد يكون في منطقة أو في دولة معينة دون سواها ، فيكون ذلك سببا في انتقال المشروعات من تلك المنطقة أو الدولة الى غيرها من المناطق أو الدول (٢) .

---

(١) راجع : د . أحمد جامع : "النظرية الاقتصادية - التحليل الاقتصادى الكلى" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الرابعة ، ١٩٨٧ ، ص ٢٥٤ .

(٢) وقد تحول دون هذا الانتقال عوائق كثيرة ، كما لا يخلو هذا التنقل من مخاطر متعددة . . راجع : د . حسن خلاف ، د . عبد الحكيم الرفاعي ، المرجع السابق ، ص ٢٣ ومابعدها .

- ولا يقتصر دور الضرائب على التأثير في جذب رؤوس الأموال المحلية للاستثمار من أجل زيادة الانتاج بل انها يمكن أن تستخدم - من خلال تقرير الاعفاءات الضريبية في جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار في الداخل .. وتبدو أهمية هذا الدور أكثر وضوحا في الدول النامية التي تتميز بانخفاض معدلات الادخار والاستثمار . وفي مصر[1] ، ومنذ أوائل الخمسينات وحتى الآن ، نجد قوانين الاستثمار (ق رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٣ ،ق رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١[2] ،ق رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والمعدل بق ٣٢ لسنة ١٩٧٧ ، وأخيرا القانون الجديد رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩) قد منحت رأس المال العربي والأجنبي مزايا واعفاءات ضريبية متعددة أملا في جذبه للمساهمة في زيادة الانتاج المحلي ورفع معدلات النمو الاقتصادي .

- واذا كانت الضرائب غير المباشرة ، وعلى وجه الخصوص الضرائب الجمركية يمكن أن تستخدم لحماية الصناعات الوطنية الناشئة من المنافسة الأجنبية ، فان زيادة الضرائب على دخول العمال وعلى سلع الاستهلاك الضرورية مع مايترتب عليه من آثار تتمثل في انخفاض مقدرتهم الانتاجية ، فانه يؤدى أيضا - ونتيجة للموازنة بين المنفعة الحدية للعمل والألم الحدى له ، الى انخفاض الميل للعمل ، وهو ما يتضح خصوصا في مجال المهن الحرة وساعات العمل الاضافية .. وعلى أساس ذلك المنطق يتجه المشرع المالي الى اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الضرائب ،كما يتجه الى اعفاء سلع الاستهلاك الضرورية في بعض الحالات .

---

(١) بلغ معدل الادخار في مصر ٧ر٩ ٪ من الناتج المحلي عام ١٩٨٧/٨٦ ،راجع : د . عبدالله الصعيدى ،الادخار والنمو الاقتصادى ..." دار النهضة العربية ،القاهرة ، ١٩٨٩ ص ١٦٤ ومابعدها .

(٢) راجع دراسة تفصيلية لهذا القانون في :د .ابراهيم شحاته معاملة الاستثمارات الأجنبية في مصر" دار النهضة العربية القاهرة ،١٩٧٢ ص ٤٠ ومابعدها .

المبحث الثالث

دور الضرائب في التبادل الخارجي

- على المستوى الدولي ، يمكن للضرائب أن تلعب دورا هاما في تحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول ، وذلك من خلال التنسيق بين النظم الضريبية المختلفة [١] وعقد الاتفاقيات التي تستهدف مكافحة التهرب الضريبي ومواجهة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي .

- وتشكل التجارة الخارجية أهميتها البالغة في الاقتصاد القومي للدول النامية ، وتحدث الأرباح وتغيراتها والتي تنتج عن هذه التجارة آثارها العميقة على الدخل القومي . ولما كانت الصادرات والواردات هي العناصر الرئيسية في هذه التجارة ، فانها تؤثر على مستوى المعيشة من ناحيتين : فالصادرات يمكن أن تعالج جزئيا مشكلة تكوين رأس المال وتحقق الحصول على العملات الأجنبية من ناحية ، كما أن الواردات - وفقا لطبيعتها - يمكن أن تساهم في النمو أو على العكس يمكن أن تعرقله من ناحية أخرى [٢] .

- وفي الدول المتقدمة ، تأكدت المساهمة الفعالة للتجارة الدولية في الارتفاع بالنمو الاقتصادي في دول السوق الأوربية المشتركة من خلال التحرر الجمركي . وفي الدول النامية ، لوحظ وجود علاقة احصائية ذات معنى بين معدل نمو الناتج القومي

---

(١) راجع : محمد رضا سليمان : "دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي" ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٠ .

(٢) راجع : - R.GENDARME; "La pauvreté des nations", éd. Cujus, Paris, 1973, p. 280 et su.

الاجمالي ومعدل نمو الصادرات ، حيث بلغ معامل العلاقة بين التغيرات في نمو الصادرات (من حيث الحجم) وبين التغيرات في نمو الناتج القومي الاجمالي + ٦٢ر٠ وذلك لعينة من ثمان وعشرين دولة من هذه الدول (١) .

- وفي الوقت الحاضر ، نجد أن جانبا كبيرا من الدول النامية قد أصبح اقتصادها تابعا أو معتمدا على الأسواق الدولية . ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة منها : غياب التنوع في الصادرات زيادة الطلب على مصادر العرض الأجنبية للسلع المصنعة وحتى للسلع الغذائية ، ورغبة المستثمرين الأجانب في اعادة أو ترحيل أرباحهم الى أوطانهم رغبة في الأمان .... الخ . وتشير الاحصائيات الى انخفاض نصيب الدول النامية في الصادرات العالمية من ٣٠٫٨ ٪ عام ١٩٥٠ الى ٢٥ ٪ عام ١٩٧٩ . وكذلك الى تدهور معدلات التبادل في غير صالح هذه الدول (٢) .

- وتعتبر رسوم الصادرات من أهم الاجراءات التي يمكن للدول النامية استخدامها لمواجهة التقلبات المؤثرة في تجارتها الخارجية . فهذه الرسوم أو الضرائب " لم يعد دورها قاصرا على كونها مصدرا للايرادات العامة (٣) ، بل انها أصبحت أداة لتحقيق الاستقرار ، ووسيلة لمواجهة التضخم ودفع معدلات النمو الاقتصادي . وفي فترات الانتعاش وارتفاع أسعار المواد المصدرة يمكن للضرائب المفروضة على الصادرات أن تكون احتياطيا

---

(١) راجع - J.LOUP; "le Tiers - Monde peut - il survivre?", Economica, Paris, 1981. p. 215.

(٢) يقصد بمعدل التبادل : العلاقة بين الرقم القياسي لأسعار الصادرات ومثيله بالنسبة للواردات .

(٣) في بعض الدول النامية كماليزيا ، وغانا ، وسيلان مثلا تمثل الضرائب على الصادرات من ٢٥ ٪ الى ٤٠ ٪ من دخل الدولة . راجع:
- E.GANNAGE; "Financement....", op. cit. p.141.

لتمويل عجز الميزانية والواردات في فترات الانكماش والركود ... والواقع أن فعالية هذه الضرائب في تحقيق الاستقرار تتوقف على مدى مرونة الطلب على السلع المصدرة من قبل المشترين لها في الخارج ..

- ويمكن للسياسة الضريبية ، من خلال الضرائب على الواردات أن تحقق ذات الأهداف السابقة . وفي هذا المجال ، يمكن للتغيرات في سعر الصرف الجمركي أن تلعب دورا هاما في زيادة الحصيلة المالية ، ويمكن للتعريفة الجمركية الاتفاقية بين الدول أن تدعم التبادل الخارجي بينها ، كما أنه قد يرد في التعريفة الاتفاقية الشرط المعروف باسم " شرط الدولة الأولى بالرعاية " ، وهو ينصرف الى أن تفيد الدولة الموقعة على هذه الاتفاقية من أية تسهيلات جمركية أفضل تمنحها الدولة التي عقدت معها الاتفاقية لدولة ثالثة . .

المبحث الرابع

دور الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي الداخلي

- ينصرف المقصود بالاستقرار الاقتصادي الداخلي ، أو التوازن الداخلي ، الى تحقيق درجة محمودة من استقرار الأسعار في اطار من التشغيل الكامل للمقدرة الانتاجية للاقتصاد القومي والنمو الاقتصادي المطرد [1] ورغم ما يتضمنه هذا الاستقرار من عناصر كثيرة ، فان أهم هذه العناصر يتمثل في استقرار الأسعار .

---

(1) راجع : د . محمد زكي شافعي " التنمية الاقتصادية " ، الكتاب الثاني ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ، ١٩٧٠ ، ص ٨٧ ، وما بعدها .

- وقد يتحقق المستوى التوازني للدخل القومي على الرغم من عدم تحقق التوظيف الكامل [١] .. فعندما يتحقق التوازن عند مستوى أقل من مستوى التشغيل الكامل لأن كمية الانفاق على الاستهلاك والاستثمار - عند نقطة التوازن - لا تكفي تصريف انتاج جميع الموارد عند تشغيلها تشغيلا كاملا ، والأسعار الجارية فان ذلك يعني ضرورة بقاء بعض الموارد عاطلا ، ويطلق على هذه الحالة : " انكماش مستوى الدخل القومي . وقد يتحقق التوازن عند مستوى أعلى من مستوى التشغيل الشامل ، لأن كمية الانفاق على الاستهلاك والاستثمار - عند نقطة التوازن - تكون أكبر مما يطلب لتصريف انتاج جميع الموارد عند تشغيلها تشغيلا كاملا ، مما يعني حدوث ضغط من الانفاق على الانتاج ، وحيث أن الغرض هو عدم امكان زيادة الانتاج بعد التشغيل الشامل للموارد ، فان هذا الضغط الناتج من الانفاق على الانتاج سيؤدى بالضرورة الى ارتفاع في الأسعار ، ويطلق على هذه الحالة :" تضخم مستوى الدخل القومي ..

ويمكن التعبير عن هاتين الحالتين " بفجوتي الانكماش والتضخم " حيث تتمثلان في الفرق بين الانفاق الكلي والدخل الكلي عند مستوى التوظف الكامل ، فان كان الفرق سالبا (أى أن الدخل الكلي يفوق الانفاق الكلي) فان الفجوة تكون انكماشية ، وان كان الفرق موجبا (أى أن الانفاق الكلي يفوق الدخل الكلي) فان الفجوة تكون تضخمية [٢] .

---

(١) فمستوى التوازن هو مجرد ذلك المستوى الذى حدث وساد خلال فترة معينة نتيجة لأن محددات الدخل القومي كانت عند مستوى معين في هذه الفترة ، أو نتيجة لتفاعل الطلب الكلي والعرض الكلي خلالها . راجع : د . أحمد جامع ، المرجع السابق ، ص ٤٣٢ .

(٢) راجع : د . حمدى العناني : " اقتصاديات المالية العامة في ظل نظم المشروعات الخاصة " الدار المصرية اللبنانية ، ١٩٨٧ ، ص ٥٩ ومابعدها .

وهنا يأتي دور الضرائب لمواجهة هاتين الحالتين . وتكون هذه المواجهة من خلال استخدام الضرائب كأداة للتأثير على حجم الطلب الفعلي (أى الانفاق الاستهلاكي والاستثماري) بهدف التوصل الى مستوى التشغيل الشامل ، أو الى اعادة التوازن بين العرض والطلب الكلي . . ويتحقق ذلك من خلال ما يسمى " بالأثر التعويضي للضرائب " (١) .

أ - ففي حالة الانكماش (الركود أو الكساد) : يمكن التوصل الى الهدف المشار اليه (في مجال الاستهلاك) عن طريق اجراء تخفيضات في الضرائب بهدف زيادة القوة الشرائية الموجودة تحت تصرف الأفراد والمشروعات ، ومن ثم زيادة الطلب الكلي على أموال الاستهلاك ، وتدعيما لذلك يمكن أن تتقرر زيادة للضرائب على الأرباح غير الموزعة التي تستثمر حتى لا تضطر المشروعات الى توزيعها مما يؤدى الى زيادة الطلب الفعلي ، وكذلك زيادة الضرائب على التركات مما يؤدى الى خفض الادخار وزيادة الاستهلاك . وفي مجال الاستثمار يمكن أن تجرى الدولة تخفيضا في الضرائب المقررة على الأرباح وذلك من أجل زيادة الانتاج وبالتالي تشجيع الاستثمار الخاص وهو ما يؤدى الى زيادة الطلب الفعلي .

وبصفة عامة يمكن القول أن أى سياسة تهدف الى التأثير في الطلب الفعلي بالزيادة يجب أن تعمل على رفع الميل للاستهلاك ورفع الكفاية الحدية لرأس المال بالنسبة لسعر الفائدة (٢)

---

(١) راجع د . السيد عبد المولى "المالية العامة ، دراسة للاقتصاد العام ، مع اشارة خاصة للمالية العامة المصرية" دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤١٤ ومابعدها .

(٢) راجع هذه النقطة بشيء من التفصيل عند : د . رفعت المحجوب : " الطلب الفعلي ، مع دراسة خاصة بالبلاد الآخذة في النمو" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الثالثة ، ١٩٨٠ ، ص ١٩٥ ومابعدها .

ب - وفي حالة التضخم ، يمكن للسياسة الضريبية أن تعمل على احداث بعض الآثار الانكماشية عن طريق خفض الطلب الفعلي الى المستوى الذى يضمن اعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي ويحقق بالكاد توازن التشغيل الكامل ، ويتحقق ذلك من خلال تحقيق فائض في الميزانية اما عن طريق زيادة الايرادات العامة ، واما عن طريق خفض الانفاق العام. وهنا يمكن لزيادة الضرائب أن تسحب من تحت يد المستهلكين القوة الشرائية الزائدة والتي تسبب ارتفاع الأسعار . ويتوقف الأثر الانكماشي لزيادة العبء الضريبي على نوع الضرائب المطبقة . واذا كانت الضرائب المباشرة على الدخل الشخصي يمكنها أن تلعب دورا هاما في هذا المجال ، فان استخدام الضرائب غير المباشرة يجب أن يكون انتقائيا ، بمعنى أن تزداد الضرائب على السلع والخدمات ذات العرض قليل المرونة وعلى تلك التي يتسم الطلب عليها بضعف مرونته (١) .

---

(١) مع التسليم بأن هذه السياسة لها خطورتها الاجتماعية والسياسية بسبب ما تلقيه من أعباء ثقيلة على الطبقات محدودة الدخل والتي تنفق الجزء الأكبر من دخولها على سلع الاستهلاك الجاري .

الفصل الثاني

الدور الاجتماعي للضرائب

- كما أشرنا في مقدمة هذه الدراسة ، فان التنمية في مفهومها الشامل لا تقتصر على اجراء تغييرات ايجابية في البنيان الاقتصادي بعناصره المادية (الانتاج ، رأس المال ، الاستثمار ... الخ) فقط ، بل انها تتضمن أيضا ، بل وقبل ذلك ، اجراء تغييرات ايجابية في البنيان الاجتماعي بمايتضمنه من عناصر عديدة (الأفكار والمعتقدات السائدة ، الوعي والثقافة ، الأمية ، العادات والتقاليد .... الخ) [1] .

- ان الأهمية البالغة للعوامل الاجتماعية في تحقيق التنمية بهذا المفهوم الأشمل ، والأوسع ، تقودنا الى الاعتقاد بأن كل تخطيط أو تنفيذ لها لا يأخذ في اعتباره هذه العوامل ، يكون تخطيطا أو تنفيذا قد جانبه الصواب .... ان هذه العوامل أشد التصاقا بالانسان فهي كما ذكرنا تتمثل في فكره وعقيدته ووعيه وثقافته ، عاداته وتقاليده ، وهي قبل كل ذلك وجدده عدالة اجتماعية يعيش في ظلها يومه ويأمل أن يكون عليها غده .

- وهنا يأتي السؤال : كيف يمكن للضرائب ، وهي من أهم أدوات السياسة المالية في يد المنفذ وتحت بصر المخطط ، أن تحدث التغييرات الايجابية المأمولة في هذه العوامل الاجتماعية مساهمة في تحقيق التنمية بمعناها الأشمل ؟

---

(١) وتأكيدا لهذا المفهوم يميل بعض الاقتصاديين الى تقسيم خصائص التخلف في البلدان النامية الى قسمين : يضم أولهما الخصائص الاقتصادية ، ويضم الثاني الخصائص الاجتماعية راجع في ذلك مثلا : د. علي لطفي " التنمية الاقتصادية دراسة تحليلية " ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٢ (ص ١٢- ص ٨٩) .. وكذلك ص ١٢١ ومابعدها .

- ان الاجابة على هذا التساؤل تقتضى منا أولا - أن نبرز فى لمحة موجزة كيف يمكن للضرائب أن تواجه بعض المشكلات الاجتماعية ذات التأثير السلبى على التنمية ، وثانيا أن نحاول ايضاح دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال التأثير فى اعادة توزيع الدخل القومى ، وذلك بشىء من التفصيل فى المبحثين الآتيين :

المبحث الأول : دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات ذات السمة الاجتماعية .

المبحث الثانى : دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية .

المبحث الأول

دور الضرائب فى مواجهة بعض المشكلات الاجتماعية

- تتمثل المشكلة الرئيسية فى البلاد النامية فى تكوين الجهاز الانتاجى لتشغيل الموارد المتاحة ، وعلى ذلك يكون ضروريا أن يعمل النظام الضريبى ، فى هذه البلاد ، على دعم سياسة التنمية وذلك عن طريق المساهمة فى تعبئة هذه الموارد وتوجيهها للتنمية ، ويقتضى ذلك الحد من الاستهلاك وتكوين المدخرات اللازمة لتمويل الاستثمارات . . الا أن تحقيق هذه الأهداف تواجهه بعض العقبات ذات الطبيعة الاجتماعية ، من أهمها : ارتفاع معدلات النمو السكانى من ناحية ، والاستهلاك الترفى والرغبة فى التقليد والمحاكاة من ناحية أخرى .

أ - وفيما يتعلق بارتفاع معدلات نمو السكان فى الجانب الأكبر من الدول النامية ، يلاحظ أن معدلات المواليد فيها تتراوح بين ٣٠ ٪ و ٥٠ ٪ ، بينما تتراوح هذه المعدلات بين ١٠ ٪ ، ٢٠ ٪ فى الدول المتقدمة . كما يصل المعدل السنوى لنمو السكان فى الدول النامية الى أكثر من ٢ر٥ ٪

بينما يقل عن ١ ٪ في معظم الدول المتقدمة [1] .. وأيـــا كان المعنى الذى يتضمنه التضخم السكانى [2] فى الدول الناميـة وأيا كانت وجهة النظر فيما يتعلق بتأثير تزايد السكان علــى التنمية [3] ، فان ما نستطيع قوله فى هذا المجال أن الدعــوة الى خفض معدل نمو السكان من خلال ما يسمى بتنظيم الأســرة لن تحقق الهدف المنشود والذى يتمثل فى الموازنة بين ثمـــار التنمية والزيادة السكانية ، الا اذا كانت الجهود المبذولــة من أجل التغيير الايجابى فى الظروف الاجتماعية (خفض الأميـة ، تنمية الوعى والثقافة .... الخ) وكذلك التغيير الايجابـــى فى الظروف الاقتصادية (الاستغلال الأمثل للموارد المتاحــة فى رفع معدلات الانتاج ... الخ) وأيضا استخدام أدوات السياسة المالية والنقدية ، كل ذلك يجب أن يسير موازيا لهذه الدعــوة ان لم يسبقهـــا .

---

(١) راجع : - A.SAUVY; "La population", Coll. que sais - je ? P.U.F., 1979, p. 75.

(٢) أشار W.A.LEWIS الى أن التضخم السكانى قد يعنـى : انخفاض فى نصيب الفرد من الانتـاج ، الاعتماد على الخارج ، عدم التناسب مع الموارد المتاحة ، زيادة الاستهلاك . راجع مؤلفه : - Théorie de la croissance economique ; Paris, 1971, 1971, p. 332.

(٣) يذهب البعض الى أن التزايد السكانى يمثل العقبـــة الرئيسية للتنمية ، فى هذا الاتجاه ، راجع :
د . صلاح الدين نامق "اقتصاديات السكان فى ظل التضخم السكانى" دار المعارف ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٥٤ ، ومابعدها ويرى آخرون أن أثر انخفاض معدلات النمو السكانى فـــو رفع معدلات التنمية هو أثر ضعيف . راجع فى ذلـــك :
د . ابراهيم العيسوى ، " انفجار سكانى أم أزمة تنميـــة" دار المستقبل العربى ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، بينما يرى فريق =

ـ ومن هنا يمكن للضرائب باعتبارها من أهم أدوات السياسة المالية أن تقوم بدورها في مواجهة التغيرات في معدلات النمو السكاني : فقد تستخدم الضرائب لتشجيع النسل أو الحد منه حسب ظروف المجتمع ، فاذا كانت الدولة تعاني من ضغط الزيادة المستمرة في عدد السكان ، فانها قد تفرض مثلا ضرائب أكثر على الشخص المتزوج ذي الأولاد الذين يتجاوز عددهم حدا معينا ، وتفرض ضرائب أقل على من ليس لديه أولاد ، وان كانت الدولة في حاجة الى زيادة عدد السكان ، فانها تستخدم المعاملة الضريبية التي تمكنها من تحقيق هذا الهدف ، فتفرض مثلا ضرائب كبيرة على من ليس لديه أولاد وضرائب أقل على من لديه أولاد (١) ، واذا كان الاتجاه الأول يمكن تطبيقه في الدول النامية ذات المعدلات المرتفعة للنمو السكاني ، فان الاتجاه الثاني مطبق في بعض الدول المتقدمة ذات المعدلات المنخفضة للنمو السكاني (في فرنسا مثلا تدفع الأسرة المكونة من خمسة أفراد ضريبة على الدخل أقل ثلاث مرات مما يدفعه الأعزب رغم المساواة في الدخل) (٢) .

ب ـ ويمكن للضرائب كذلك أن تواجه بعض العادات والتقاليد التي تتسم بها مجتمعات الدول النامية والتي يظهر

ـ ثالث أن زيادة السكان في الدول النامية تعتبر نتيجة للتخلف وليست سببا له ، راجع : د . عبدالله الصعيدي ، زيادة السكان ، عقبة أم دافع للتنمية ؟ دراسة للمشكلة في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨ ، ص ٤٧ ومابعدها .

(١) راجع : د . زين العابدين ناصر "مبادئ علم المالية العامة والنظام الضريبي المصري " دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٢١٦ .

(٢) راجع : J.P.COURTHEOUX; " La politique de, revenus", coll. que sais - je 2, Paris, 1974, p. 65.

أثرها السلبي في انخفاض معدلات الادخار المنتج وبالتالي عرقلة التنمية . ومن هذه العادات : الاستهلاك الترفي أو البذخي (المظهري) لذوي الدخل المرتفع ، والرغبة في تقليدهم من الفئات الأخرى . واذا كانت هذه العادات والتقاليد تشكل جانبا من العوامل الشخصية أو الذاتية ، فانها لا تقل أهمية (في التأثير السلبي على حجم المدخرات) عن العوامل الموضوعية (1) . ولما كان الادخار في دول العالم الثالث يعتبر أيضا مشكلة ارادة أو قدرة ، فان الانحراف بهذه الارادة الحرة في شكل الاستهلاك الترفي ، أو توجيه القدرة المالية نحو مجرد التقليد أو الرغبة في المحاكاة يمكن أن يواجه بالضرائب التي تعوض بالادخار الاجباري ما أنقصه ضعف المدخرات الاختيارية للأفراد . وهنا يأتي الدور الهام للضرائب بصفة عامة ، وللضرائب غير المباشرة (والتي تفرض على الدخل عند انفاقه) بصفة خاصة : حيث يمكن أن تفرض ضرائب على ما يسمى بالسلع الترفيهية (أو الكمالية) بأسعار مرتفعة . فان كان الطلب على هذه السلع غير مرن ، حققت الدولة وفرة في الحصيلة الضريبية ، وان كان الطلب عليها مرنا (وغالبا مايكون كذلك ، وخصوصا بالنسبة لذوي الدخل المحدود) فان انخفاض الطلب عليها يعني الحد

---

(1) في نظريته العامة عن العمالة والفائدة والنقود ، ذهب "كينز" الى اعتبار حجم المدخرات محصلة للتفاعل بين العوامل الشخصية (الاحتياط للمستقبل ، حب الظهور والتفاخر ، . . . الخ) والعوامل الموضوعية (التغير في مستوى الدخل الحقيقي ، سعر الفائدة . . . الخ) ، راجع في ذلك مؤلفه "The général theory of employe-ment, interest and mony", Macmillan and Co. LTD, London, 1960, p. 107.

(2) ولكن يلاحظ أن التهرب الضريبي في هذا المجال يعد من الأسباب الهامة التي تؤدي الى صعوبة تحقيق هذا الهدف
راجع : -PH,NGAOSYVATHN;"Le role de l'impot dans les pays en voie de développement", Paris, 1974, p. 85.

من الرغبة فى التقليد والمحاكاة من ناحية ،كما يعنى توجيه جزء من الدخل الى السلع الضرورية أو الى الادخار .

- وفى الدول النامية التى تزداد درجة انفتاحها على الخارج ،ومن ثم يزيد حجم تجارتها الخارجية ، وخصوصا فيما يتعلق بارتفاع معدلات الاستيراد للسلع بصفة عامة ، والكمالية منها بصفة خاصة (ومثال ذلك مصر منذ منتصف السبعينات) ، وما يترتب على ذلك من زيادة معدلات الاستهلاك فى الداخل ودعم الرغبة فى التقليد والمحاكاة ، فان الضرائب الجمركية يمكن أن تواجه ذلك من خلال رفع أسعارها على مايستورد من سلع كمالية أو ترفيه بصفة خاصة (*).

المبحث الثانى

دور الضرائب فى تحقيق العدالة الاجتماعية

- نظرا لأهمية الضرائب كمورد رئيسى للخزانة العامة من ناحية ، ولأنها تمثل عبئا ماليا على الممولين من ناحية أخرى ، كان ضروريا أن يراعى التنظيم الفنى للضرائب التوفيق بين مصلحة كل من الخزانة العامة (الحصيلة) ، ومصلحة الممولين (العدالة) . وقد عنى الكثير من المفكرين ببيان تلك القواعد أو المبادئ التى يلزم اتباعها لتحقيق هذا الهدف . ولعل آدم سميث " يعتبر أشهر هؤلاء الكتاب ، حيث حدد فى مؤلفه المعروف "ثروة الأمم" هذه القواعد فى أربع هى : العدالة ، اليقين ، الملاءمة ، الاقتصاد فى نفقات الجباية [1] .

---

(١) - A.SMITH; "Recherches sur la rature et les causes de la richesse des nations; Gallimard, Paris, 1976, p. 401 et su.

(*) أنظر الهامش رقم (٢) من الصفحة السابقة مباشرة

- وفى تحديد مفهوم العدالة فى هذا المجال يقول "سميث" : " يجب أن يساهم رعايا الدولة فى النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الامكان ، أى بنسبة الدخل الذى يتمتعون به فى حماية الدولة .

- وفى الفكر المالى الحديث ، نجد أن الضريبة التصاعدية وليست النسبية [1] هى الأكثر قدرة على تحقيق العدالة . ذلك لأنها تسمح بأن يساهم الممولون فى الأعباء العامة كل تبعا لقدرته التكليفية ، كما أن رفع الضريبة بسعر نسبى ثابت لا يتفق مع مبدأ تناقص المنفعة الحدية لوحدات المادة الخاضعة للضريبة : فأصحاب الدخول المحدودة من الأفراد تكون المنفعة الحدية لكل وحدة من وحدات دخلهم أكبر من المنفعة الحدية للوحدة التى تنتمى الى دخل كبير ، وبالتالى فان فرض الضريبة بنفس النسبة لا يحقق العدالة من هذه الوجهة من النظر ، اذ أن محدودى الدخل الذين لا تكفى دخولهم غالبا تحقيق الاشباع الكافى لضروريات حياتهم يكونون مثقلين بالعبء الضريبى الواقع على وحدات دخولهم المحدودة . .

- والواقع أن العدالة الضريبية بهذا المفهوم تشكل جانبا هاما من جوانب العدالة الاجتماعية التى هى ركن رئيسى من أركان التنمية [2] ومنذ الحرب العالمية الأولى ، وفى الدول

---

(١) الضريبة النسبية تعنى المساواة فى الأنصبة ، أو المساواة الحسابية (حيث تفرض بسعر نسبى ثابت على الجميع) الأمر الذى يعنى المساواة فى التضحية .

(٢) لتفصيلات أكثر حول هذه النقطة ، راجع : د . عبدالله الصعيدى " الضرائب والتنمية " ، مرجع سابق ، ص ٧١ ومابعدها .

المتقدمة ، ازدادت ـ وعلى نطاق واسع ـ الجهود المبذولة لتحقيق العدالة الاجتماعية . وقد صاحب ذلك زيادة الانتاجية وارتفاع في مستوى المعيشة . ومن الأولى أن تبذل هذه الجهود في الدول النامية الأكثر فقرا ، ففي هذه الدول ، تعتبر الاصلاحات الهادفة لتحقيق العدالة استثمارات مؤكدة على المستوى القومي ، انها استثمارات أكثر ربحية ولو أن فترة ادارتها يمكن أن تمتد أو تطول [1] .

ـ ويمكن للضرائب أن تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك من خلال دورها في اعادة توزيع الدخل القومي على نحو أكثر عدالة .

ويتسم توزيع الدخول في الدول النامية بصفة عامة بانعدام العدالة ، ويعكس ذلك ما هو مشاهد في : غياب الطبقة الوسطى ، وجود فجوة واضحة بين نصيب الفرد من الدخل في القطاع الزراعي من ناحية وهذا النصيب في القطاع الصناعي من ناحية أخرى ، وكذلك التفاوت الواضح بين ما تحصل عليه قلة من الأغنياء وكثرة غالبة من الفقراء . وكما يقول "أ. جاناجي" [2] " لا تتحقق المساواة في الدخول مع ضعف التنمية الاقتصادية ، كما لا تتحقق التنمية الاقتصادية مع التوزيع غير العادل للدخول . هذه هي الحلقة المفرغة للتوزيع في الدول النامية" .

---

(١) انظر :

- G.MYRDAL; "Proces de la croissance", P.U.F., Paris; 1978, p. 51 - 52.

(٢) - E.GANNAGE; " Economie du développement", P.U.F., Paris, 1962, p. 187 - 189.

- ان استخدام الضرائب في تقريب التفاوت التوزيعي للدخول ، لا يساهم فقط في تحقيق العدالة الاجتماعية ، ولكنه يؤدى أيضا الى زيادة الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي ، فكلما كان توزيع الدخل القومي أكثر عدالة ، أدى ذلك الى اخضاع كثير من الدخول للضرائب ، ولن يستبعد من هذه الدخول الا ما توجبه اعتبارات اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة أو للأعباء العائلية ، وعلى العكس ، كلما اتسم التوزيع بعدم المساواة ، فان جزءا كبيرا من دخول الأفراد يقع تحت حد الاعفاء ، وبالتالي لا يخضع للضرائب المباشرة ، ولن تستطيع الضرائب التصاعدية ، في هذه الحالة ، أن تعوض أثر سوء توزيع الدخل القومي على خفض الطاقة الضريبية . كما أن المغالاة في رفع أسعار الضرائب يؤدى الى ظاهرة التهرب من دفع الضريبة [1].

- ان الحقيقة الهامة التي تذكر في صدد دور الضرائب في اعادة توزيع الدخل القوى تتمثل فى أن الضرائب المباشرة تمارس آثارها التوزيعية خلال تخفيض دخول المنتجين (أثمان عوامل الانتاج) أكثر من ممارستها خلال رفع أثمان المنتجات (أى من خلال الاقتطاع الضريبي من دخول المستهلكين) وكذلك فان الضرائب غير المباشرة تمارس آثارها التوزيعية عن طريق رفع أثمان المنتجات أكثر من ممارستها خلال خفض دخول المنتجين [2] وعلى ضوء هذه الحقيقة يمكن ايضاح هذا الدور للضرائب فيما يلي :

أ - يمكن التدخل عن طريق الضغط أو التخفيف في العبء الاجمالي للضرائب وخاصة غير المباشرة منها للتأثير

---

(١) راجع : د . السيد عبد المولى : " المالية العامة ...... مرجع سابق ، ص ١٥٥ .

(٢) راجع : د . رفعت المحجوب : " المالية العامة ...... مرجع سابق ، ص ٤٠٧ .

على القوة الشرائية للأفراد زيادة أو نقصا أثناء فترات الكساد أو التضخم(1) .

ب - يمكن للضرائب غير المباشرة أن تساهم في تحقيق العدالة في توزيع المصروفات الأسرية أكثر من مساهمتها في توزيع الدخل الشخصي . أما الضرائب المباشرة على الدخل ، فإن دورها في توزيع الدخل بيد وأكثر أهمية حيث يمكن من خلالها تحقيق العدالة الأفقية (كيفية معاملة ذوى الدخل المتماثل) من ناحية ، وتحقيق العدالة الرأسية (الحد من الفوارق في الدخل بفرض ضرائب على الأغنياء أبهظ منها على الفقراء (2) .

جـ - من المهم عند فرض الضرائب التى يرجى منها آثار اقتصادية أو اجتماعية ايجابية ، سواء فيما يتعلق بتعبئة الموارد المالية أو فيما يختص باعادة توزيع الدخل أن تحدد الفئات التي تستحوذ على أكبر قدر من الدخل القومي ، وكذلك تحديد القطاعات الاقتصادية التي تنتج الجزء الأكبر من هذا الدخل حتى يمكن توجيه الضرائب الوجهة المناسبة سواء الى الفئات الاجتماعية أو الى القطاعات الاقتصادية . وعلى ذلك يمكن التدخل عن طريق التمييز في المعاملة بين زيادة ضريبية

---

(1) راجع : د . السيد يوسف أبو جليل : "الضريبة في الاسلام والتشريع الوضعي ، دراسة مقارنة" ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، بدون تاريخ ، ص ١٢٤ وما بعدها .

(2) في الدول النامية ، تفشل الضرائب في تحقيق العدالة الأفقية ، لأن أدوات التغطية بالضرائب تطبق تطبيقا متفاوتا وتعسفيا ، فالأنشطة الرسمية تخضع دخولها للضرائب ، بينما لا تخضع لذلك الأنشطة غير الرسمية أو الخدمات المهنية والحرفية " راجع مزيدا من التفصيل لهذه النقطة في : البنك الدولي " تقرير عن التنمية في العالم ١٩٨٨ ، ص ١٠٥ وما بعدها .

معينة أو تخفيضها ، فيبتعد الأفراد أو يقبلون نحو النشاط أو القطاع محل التدخل الضريبي .

د - تعتبر الضرائب غير المباشرة ، وهي تقع على الاستهلاك ، أشد عبئا على الطبقات ذات الدخل المحدود ، (ذات الميل الحدى المرتفع للاستهلاك) منها على الطبقات ذات الدخل المرتفع .. وعلى ذلك فان التوسع في فرضها يعيد توزيع الدخل القومي في غير صالح الفقراء . وعلى العكس من ذلك ، نجد أن التوسع في الضرائب التصاعدية على الدخل ورأس المال والثروة (وهي ضرائب مباشرة) يؤدى الى اعادة توزيع الدخل القومي في غير صالح الطبقات ذات الدخل المرتفع ... ومن ثم ، فان تحقيق التوازن بين فرض هذين النوعين من الضرائب يعني المساهمة في اعادة توزيع الدخل القومي لصالح الجميع .

هـ - اذا كان الواقع المشاهد يشير الى سيطرة الضرائب غير المباشرة (كمصدر للايرادات العامة) في الدول النامية [1] نظرا لما تتميز به من سهولة فنية في الفرض والتحصيل ومرونة حصيلتها ودوامها خلال السنة المالية ... الخ فان المبالغة في فرضها (دون تمييز بين أهمية ما تفرض عليه) ، يعني قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون ، كما يعني عبئا ضريبيا ثقيلا ومستمرا على كل المستهلكين (وخصوصا الفقراء منهم) ، انه يعني مزيدا من انخفاض مستوى العدالة واضعافا للسلام الاجتماعي ..

---

(١) في مصر ، بلغت نسبة الضرائب غير المباشرة في مجموع الحصيلة الضريبية ٦٨٫٤ ٪ (كمتوسط خلال الفترة ١٩٥٧ - ١٩٦٢) ، ٦٩٫٤٪ في عام ١٩٧٤ ، ٦٣٫٤٪ في عام ٨٥ / ١٩٨٦ .

الباب الثاني

الضرائب على الايرادات العقارية

مقدمـة :

اذا كان النظام الضريبى المصرى (بالنسبة للدخل) يقوم حاليا على أساس الضرائب النوعية على الايـــرادات المختلفة التى تتوجها الضريبة العامة على الايراد . فـــان الضرائب على الايرادات العقارية تشكل احدى المجموعتـين الرئيسيتين لهذا النظام ، أما المجموعة الثانية ، فانهـــا تتمثل فى مجموعة الضرائب على دخل الثروة المنقولة وتشمـــل كما سبق أن ذكرنا : الضريبة على ايرادات رؤوس الامـــوال المنقولة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة على المرتبات والاجور ، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية (المهن الحرة) (١)

---

(١) يشير تطور حصيلة الضرائب المباشرة فى مصر خـــلال السبعينيات الى تناقص الاهمية النسبية للضرائـــب والرسوم العقارية ، وازدياد نصيب الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية وعلى رؤوس الاموال المنقولة . ففـــى خلال الفترة من ١٩٧١/٧٠ الى ١٩٨١/٨٠ تناقصت حصيلة الضرائب والرسوم العقارية من ٣ر٢٠٪ الـــى ٢ر٢٪ من جملة الضرائب المباشرة ، بينما زادت هـذه النسبة من ٨ر٦٠٪ الى ٨ر٩٢٪ بالنسبة للضريبة علـــى على الارباح التجارية والصناعية والضريبة على رؤوس الاموال المنقولة مجتمعتين . وفيما يتعلق بالاهمية النسبيـــة لمجموع الضرائب على الاجور والمهن الحرة والعامة علـــى الايراد ، يلاحظ أنها تناقصت من ٤ر١٧٪ الى ٥ر٤٪ . راجع تفصيلات الاهمية النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة فى مصر فى النشرةالاقتصادية الصادرةعن البنك الاهلـى المصرى ـ مرجع سبقت الاشارة اليه ، ص ٤٣ .

ولقد كانت الضرائب العقارية (على الأطيان الزراعية وعلى العقارات المبنية) ، في طليعة الضرائب التي فرضت في مصر منذ زمن بعيد . ويمكن ارجاع التاريخ الحديث لهذه الضرائب في مصر الى اواخر القرن الماضي . ففيما يتعلق بضريبة الاطيان ، وفي آخر عهد الخديوى اسماعيل ساءت الاحوال المالية لأسباب كثيرة (١) ، وكانت الأراضي في ذلك الوقت مقسمة الى أراضي عشورية وأراضي خراجية ، وكانت قيمة الضريبة عن الفدان في المتوسط من الأراضي الأولى ٣٫٤٣ قرشا بينما كانت هذه القيمة للأراضي من النوع الثاني ١١٦٫٣ قرشا دون وجود مبرر مقبول لهذا الفرق ، ولم تكن ضريبة الأطيان تجبى وفق اوراد منتظمة ، ولم يكن تحصيلها يتم في مواعيد ملائمة للممولين ، وكانت اراضي الاسرة الخديوية معفاه من الضريبة .

وزاد من سوء الاحوال صدور ماسمي بقانون المقابلة سنة ١٨٧١ والذى كان يقضي بالاعفاء الأبدى من نصف الضريبة لكل ممول يدفع الضريبة مقدما عن أطيانه لمدة ست سنوات مقبلة كما اعترف هذا القانون للمتضمين بالأراضي الخراجية (ممن يدفعون المقابلة) بحق الملكية التامة على هذه الأراضي .

وكان لابد من علاج لهذه المساوئ ومن أجل ذلك ألغي قانون المقابلة سنة ١٨٨٠ ، وتم تحديد مواعيد لتحصيل الضريبة ، وألغي تحصيل الضريبة عينا .

وألفت الحكومة لجانا لاعادة تقدير الضريبة المفروضة على الأطيان وعلى نحو اكثر عدالة ، وانتهى هذا التقدير سنة ١٨٩٦ وبلغت نسبة الضريبة الى القيمة الايجارية الكلية للأراضي

---

(١) من هذه الأسباب نذكر: ضآلة الدخل القومي المصرى وسوء نظام الضرائب وكثرة القروض الخارجية وقسوة شروطها وكثرة النفقات العامة مع قلة جدواها على الاقتصاد المصرى .

٦٤ر٢٨٪ . وفى سنة ١٨٩٩ صدر الأمر العالى الـــذى أوجب هذه النسبة كتوسط للضريبة فى كل بلد وعلى الا تزيـد أعلى ضريبة عن ١٦٤ قرشا من الفدان الواحد . ولا شك أن جعل الحد الأقصى للضريبة محددا بهذه القيمة يعنى وجود قيد على السيادة المالية للدولة . كما أنه لا يحقق المســاواة بين الأراضى الجيدة والأراضى الضعيفة .

وظهرت الحاجة الى تعديل جديد للضريبة تحقيقــا للعدالة بين الممولين ، ولذلك صدر المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ لإعادة تقدير الايجارات وتقسيم الأراضى وفقــا لجودتها . ثم صدر القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ليتضمن تنظيما شاملا لاحكام ضريبة الأطيان كان من أهمها اعادة تقدير القيمة الايجارية للاطيان مرة كل عشر سنوات مع جعل سعر الضريبـــة ١٦٪ من القيمة الايجارية لكل فدان بشرط ألا تزيد الضريبـــة عن ١٦٤ قرشا للفدان .

ثم صدر القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ فعدل سعـــــر الضريبة مخفضا اياها الى ١٤٪ اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٤٩ كما ألغى هذا القانون الحد الأقصى المذكور (١)

وفيما يتعلق بالضريبة على ايرادات العقارات المبنيــة ، فان تطبيقها فى مصر يمكن ارجاعه الى سنة ١٨٤٢ حيـــث فرضها محمد على وجعل سعرها $\frac{1}{11}$ من القيمة الايجارية للمبانى وكانت تعرف باسم عوائد المبانى او عوائد الاملاك .

---

(١) القانون الذى ينظم الجانب الاكبر من الاحكام المتعلقـة بضريبة الاطيان حاليا هو القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ مع بعض التعديلات الجزئية التى أدخلت عليه من بعـض القوانين المتتالية سنشير اليها حالا .

وكانت في البداية تفرض على العقارات المبنية بمدينة القاهرة والعقارات المملوكة للمصريين والتي كان يسكنها الأجانب في الاسكندرية .

وفي سنة ١٨٥٤ بدأ نطاق تطبيق هذه الضريبة يتسع فصدر الامر العالي ليمد تطبيقها الى العقارات الموجودة في دمياط ورشيد ، وفي سنة ١٨٦٧ تقرر فرضها أيضا على العقارات المبنية بالسويس وبنادر الوجهين القبلي والبحري . وحتى سنة ١٨٨٥ [1] فقد ظل معظم الأجانب يرفضون دفع هذه الضريبة ، بالرغم من تقرير حقهم في تملك العقارات داخل المدن وخارجها (في سنة ١٨٦٧) مع وجوب دفع التكاليف المفروضة على الأراضي المبنية وغير المبنية .

وفي ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ صدر الأمر العالي الذي نظم الاحكام المتعلقة بهذه الضريبة ، وقد ظل هذا الأمر مطبقا حتى صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ووضع أحكاما جديدة تنظم تطبيق هذه الضريبة وتلغي كل ماسبقها من أحكام . وهذا القانون الأخير هو المطبق حتى الآن مع بعض التعديلات التي صدرت بها قوانين لاحقة سنشير اليها حالا

---

(١) في هذه السنة عقد مؤتمر لندن ، وأرغم الاجانب بمقتضى قراراته ، على دفع ضريبة المباني ، وبدأ الاجانب فعلا في الالتزام بهذه القرارات ابتداء من اول يناير سنة ١٨٨٦ .

اما فيما يتعلق بالضريبة على الأراضي الفضاء والتي لاتسرى على الأراضي الخاضعة للضريبتين السابقتين ، فان احكامها قد نظمت بالقانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٧٨ على أن تستحق لأول مرة ابتداء من اول يناير سنة ١٩٨٠ .

وسنشير بايجاز فيما يلي الى الاحكام المتعلقة بالضرائب العقارية السابق الاشارة اليها ، مع بيان القوانين المنظمة لها ونطاق كل ضريبة ووعائها ، وحالات الاعفاء منها وسعرها وضمانات تحصيلها .(١)

---

(١) تجرى الآن دراسات جادة بهدف تعديل الاحكام المتعلقة بالضرائب العقارية .

أولاً

الضريبة على الاطيان[1]

١ - القوانين المنظمة لأحكام هذه الضريبة :

* المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ الخاص بتقدير ايجار الأراضى الزراعية .
* القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وهو القانون الأساسى الذى ينظم كل مايتعلق حاليا بالضريبة على الدخل الناتج من الأطيان الزراعية (ضريبة الاطيان) .
* القانون رقم ٢٧٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بتخفيف الضريبة على صغار ملاك الأراضى الزراعية .
* القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٣ الخاص بتقرير بعض الاعفاءات لصغار الملاك والحائزين للأراضى الزراعية .
* القانون رقم ٢ لسنة ١٩٧٧ والذى طرح فى استفتاء شعبى عقب أحداث ١٨ ، ١٩ يناير ١٩٧٧ ويتعلق بإعفاء صغار الملاك من الضريبة .
* القانونان رقمى ١٨ لسنة ١٩٧٧ ، ٤١ لسنة ١٩٧٨ بتعديل بعض أحكام القانون الأساسى رقم : ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .

---

(١) فى القرن التاسع عشر ،كانت ضريبة الاطيان تمثل اساس الايرادات العامة ، وقد حدا ذلك ببعض الكتاب الى القول بأن مصر تعتبر مثالا لفكرة الطبيعيين عن الضريبة الواحدة فى قطاع الزراعة . راجع د. حسين خلاف" تطور المالية العامة فى مصر" دروس للدكتوراه ، كلية الحقوق جامعة القاهرة ، ٥٨/٥٩ ، ص ٦٧ .

* القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (الضرائب الدخل) والمتضمن الغاء قوانين ضرائب الدفاع والأمن القومي والجهاد المفروضة على الاطيان الزراعية اعتبارا من اول يناير سنة ١٩٨٢م.

٢ - نطاق الضريبة ووعاؤها :

تفرض ضريبة الأطيان على جميع الأراضي المنزرعة اوالقابلة للزراعة ، على أساس الايجار السنوى المقدر لها . وعلى ذلك تخرج من نطاق هذه الضريبة الأراضي غير القابلة للزراعة كما تستبعد كذلك الأراضي المبنية .

أما وعاء الضريبة فانه يتمثل في " القيمة الايجارية " المقدرة لهذه الأراضي المنزرعة أو القابلة للزراعة .

٣ - حالات الاعفاء من الضريبة :

تعفى على الدوام من الضريبة : أملاك الحكومة ، الأجران الاراضي الداخلة في نطاق المدن والمربوط على مبانيها ضريبة مبان وذلك مالم تكن تزرع فعلا ، الأراضي التى أقيم عليها مبان للسكن العمومي وكذلك الأراضي المملوكة للهيئات والمؤسسات العامة اذا كانت فعلا قد خصصت للمنفعة العامة كما تعفى على الدوام وبمقتضى القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٧ كل مساحة زراعية لاتزيد عن ثلاثة أفدنة (حيازة او ملكية) .

وتعفى بناء على طلب يتقدم به صاحب الشأن (اعفاء مؤقت) الأراضي التى تصبح غير صالحة للزراعة بسبب اعمال ذات منفعة عامة ، أو لسبب تسرب مياه من الترع العمومية او المصارف العمومية اليها او لسبب طغيان مياه النيل او البحر او البحيرات عليها ، او بسبب إنهيار الرمال عليها رغم العناية بوقايتها ، او لسبب قلة الامطار او نضوب مياه الرى ،وكذلك الاراضي البور التى لم يسبق زراعتها لحرمانها من وسائل الرى

والصرف والأراضى التى تتعطل زراعتها بسبب الكوارث الطبيعية او النكبات العامة أو الحروب (١)

كما أنه توجد حالات للتيسير أو التخفيف لمولى ضريبة الاطيان نصت عليها قوانين متعددة (٢)

---

(١) أضيفت هذه الحالة الاخيرة بمقتضى القانون رقم ٢٨ لسنة ١٩٧١ والذى نشر بالجريدة الرسمية فى العدد ٢٠ فى ١٩٧١/٥/٢٠ .

(٢) - فمثلا نص القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ على اعفاء كل ممول لا تتجاوز الضريبة المربوطة على اطيانه ٤ جنيهات فى السنة من ضريبة الاطيان . كما ان الممولين الذين تجاوز الضريبة المربوطة على اطيانهم ٤ جنيهات فى السنة ولا تزيد على ٢٠ جنيها يعفون من أربعة جنيهات من الضريبة فى السنة

- كذلك القانون ٩٥ لسنة ١٩٦٩ (م١) الذى يسمح بتقسيط ضريبة الاطيان والضرائب الاضافية تيسيرا على الممولين .

- ومراعاة لما أصاب بعض محافظات الجمهورية من حروب ٦٧ ، ١٩٧٣ صدرت قوانين متعددة باعفاء ممولين هذه المحافظات من ضرائب الاطيان .

- ولقد رأى المشرع فى القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ استمرار العمل بالنظم الضريبية المقررة بقوانين سابقة عليه والتى تتعلق ببعض الاراضى ذات الطبيعة الخاصة ، كأراضى الشراقى والأراضى المخصصة لزراعة أو غرس أشجار الغابات والاحراش واراضى طرح النهر وأكله واراضى الجزائر .

٤ - سعر الضريبة :

وفقا للقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ (م٣) يكون سعر الضريبة ١٤٪ من الايجار السنوى المقدر للفدان (بمعرفة اللجان الخاصة بالتقدير) ، وبجانب هذا السعر كانت توجد ضرائب أخرى اضافية للدفاع والأمن القومى والمحليات ، الا أن المادة ٣ من القانون الحالى المتعلق بالضرائب على الدخل قد الغت هذه الضرائب الاضافية اعتبارا من ١/٢/١٩٨٢م ، ومنذ هذا التاريخ لم يبق مقررا سوى الضريبة الاصلية (١٤٪) بالاضافة الى رسم المحليات وبعض الرسوم الاخرى المفروضة على بعض انواع المحاصيل لحساب الخدمات المحلية أو اجهزة التسويق التعاونى ، وكذلك رسوم السجل العينى والتى تقررت بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨ وهى رسوم تفرض لمرة واحدة على ملاك الاراضى الزراعية بما يعادل قيمة الضريبة المفروضة على الفدان الواحد سنويا فى سنة ونصف أى بنسبة ٢١٪ من القيمة الايجارية .

ويطبق السعر بعد خصم ٢٠٪ من القيمة الايجارية المقدرة كمقابل لجميع التكاليف (م ٩٨ من ق ١٥٧ لسنة ٨١)

٥ - ضمانات التحصيل :

فى حالة تخلف الممول عن أداء الضريبة فى المواعيد المقررة يكون للحكومة الحق فى تحصيلها بطريق الحجز الادارى دون حاجة الى الالتجاء الى اتخاذ اجراءات قضائية .

كما قرر القانون كذلك للحكومة (ممثلة في الخزانة العامة) امتيازا على الأراضي التي تستحق عليها الضريبة وكذلك على الثمار والمحصولات وعلى المنقولات والمواشي التابعة لها .

وكذلك قرر القانون مبدأ وجوب دفع الضريبة أولا ثم المعارضة في الاستحقاق بعد ذلك .

٦ - **التقادم** :

بالنسبة للتقادم المسقط لحق الممول في المطالبة برد مادفعه بغير حق ، فان مدته هي ثلاث سنوات تبدأ من يوم دفع الضريبة أو بعد اجراءات اتخذت من قبل جهة التحصيل فهنا يبدأ التقادم من تاريخ اخطار الممول بحقه في الرد بكتاب موصى عليه ، وطلب الاسترداد يقطع التقادم - اذا أرسل للجهة المختصة مع علم الوصول .

وفيما يتعلق بالتقادم المسقط لحق الدولة فان مدته هي خمس سنوات تبدأ من نهاية السنة التي تستحق عنها الضريبة ، وتعد الأوراد واعلانات المطالبة والاخطارات التي تسلم للممول بشأن المطالبة بالضريبة تنبيها قاطعا لمدة التقادم .

ثانيا : **الضريبة على المباني**

١ - **القوانين المنظمة لها** :

* القانون الأساسي لهذه الضريبة هو القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، مع بعض التعديلات التي أدخلت عليه بقوانين متعددة أهمها :
- ق رقم ١٢ لسنة ١٩٥٩ ، ورقم ٢٩٤ لسنة ٦٠
- ق رقم ٧ لسنة ٦٩ بتعديل بعض أحكام القانون الأساسي

٧

- ق رقم ٤٦ لسنة ٧١ بتعديل بعض أحكام القانون الأساسي .
- ق رقم ٧٩ لسنة ١٩٨٠ بتقرير بعض التيسيرات على مولى ضريبة المباني .
- ق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالغاء الضرائب الاضافية المقررة للدفاع والامن والجهاد .
- ق رقم ١٠٦ لسنة ١٩٨٥ ويتعلق بالغاء سلطة مجلس الوزراء في الموافقة على استثناء غير المصريين من شروط اكتساب ملكية العقارات المبنية والأراضي الفضاء .

٢ - وعاء الضريبة :

- ويتمثل في القيمة الايجارية المقررة للعقارات المبنية . ووفقا لنص المادة الأولى من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٦ تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها ، وأيا كان الغرض الذى تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة ، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء وسواء كانت مشغولة بعوض أو بغير عوض .
- وطبقا للمادة الثانية من هذا القانون يجب أن يكون العقار الخاضع للضريبة واقعا في نطاق المدن والبلاد والمبينة تفصيلا في الجدول المرفق بالقانون .
- يتم حصر هذه العقارات مرة كل عشر سنوات ثم يلتزم الملاك والمنتفعين بها بتقديم اقرارات كتابية توضح تحديد العقار وطبيعته ومبلغ قيمته الايجارية ، وبعد ذلك تقدر القيمة الايجارية

بواسطة لجان خاصة ، حيث تمثل هذه القيمة وعاء الضريبة .

٣ - حالات الاعفاء من الضريبة :

- بالنظر الى صفة المالك : تعفى من الضريبة العقارات المملوكة للدولة او الهيئات المحلية وكذلك دور السفارات والقنصليات المملوكة للدول الاجنبية بشرط المعاملة بالمثل .

- وبالنظر الى تخصيص المبني : تعفى من الضريبة الابنية الدينية والاجتماعية والرياضية والمستشفيات والملاهي والمستوصفات المملوكة للجمعيات الخيرية والاجتماعية ، وكذلك العقارات المخصصة لمنفعة الاراضي الزراعية المخصصة لها ، ومباني العزب ومباني واحواش الجبانات .

- وبالنظر الى ضآلة القيمة الايجارية : فان العقارات التي لاتزيد صافي قيمتها الايجارية السنوية على ١٨ جنيها والتي تمثل جملة مايملكه الممول من عقارات تعفى من الضريبة على المباني .

- وبالنظر الى اعباء المعيشة : تعفى من الضريبة الاصلية والضرائب الاضافية العقارات المبنية التي لايزيد متوسط الايجار الشهري للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية على ثلاثة جنيهات ، كما تعفى من الضريبة وحدها المساكن التي يزيد متوسط الايجار الشهري للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية فيها على ثلاثة جنيهات ، ولا يتجاوز خمسة جنيهات ، وعلى المالك في الحالتين ان يخفض قيمة الايجار للساكن بما يعادل ماخص الوحدة السكنية من الاعفاء .

وفيما يتعلق بمدة الاعفاء ، أعفى المشرع ولمدد محدده (٥ سنوات) بعض المساكن مراعاة لظروف ساكنيها والمساكن الشعبية ، مدينة العمال بامبابه ... الخ .

واعتبارا من اول فبراير سنة ١٩٨٢ اعفيت كل العقارات المبنية من الضرائب الاضافية التى كانت مقررة للدفاع والأمن والجهاد .

٤ - **سعر الضريبة :**

قرر المشرع سعرا تصاعديا ، يزيد بزيادة متوسط الايجار الشهرى للحجرة الواحدة بالوحدة ، يتراوح هذا السعر بين ١٠٪ ، ٤٠٪ ، أخذا فى الاعتبار تاريخ انشاء المبنى او شغله لأول مرة على النحو التالى : (١)

أ - **العقارات المبنية او المشغولة لاول مرة حتى ١٨/٨/٦٩**

* اذا لم يتجاوز ايجار الحجرة ثلاثة جنيهات ،فان الممول يعفى من الضريبة الأصلية (١٥٪) والضرائب الاضافية باستثناء رسم نظافة بواقع ٢٪ من الايجار ود مغة الايصال

* اذا لم يتجاوز الايجار للحجرة خمسة جنيهات ، فان الممول يعفى من الضريبة الاصلية ويدفع فقط ضريبة الخفر (٢٠٪ من الضريبة الأصلية) + رسم الشاغلين (٢٠٪) من القيمة الايجارية + رسم النظافة ود مغة الايصال .

---

(١) راجع فى ذلك : مصلحة الضرائب العقارية ، الكتيب الذى اصدرته بمناسبة العيد المئوى لها (مايو ١٨٨٣ـ مايو ١٩٨٣) ، القاهرة ـ ص ٩٦ ومابعدها .

* واذا كان ايجار الحجرة لايتجاوز ثمانية جنيهات ، فان الممول يدفع الضريبة الأصلية (٢٠ ٪) من صافى الايجار + رسم الخفر والشافلين والرسم البلدى ورسم النظافة والدمغة .

* اذا كان ايجار الحجرة لايتجاوز عشرة جنيهات فان الممول يدفع الضريبة الأصلية بواقع (٣٠ ٪) من صافى القيمة الايجارية + رسم الخفر والشافلين والنظافة والدمغة .

* واذا كان ايجار الحجرة اكثر من عشرة جنيهات فالضريبة تدفع بواقع ٤٠ ٪ من صافى القيمة الايجارية الى الضرائب والرسوم السابق ذكرها .

ب ـ <u>العقارات المبنية او المشغولة لاول مرة من ٦٩/٨/١٨ وحتى ١٩٧٧/٩/١٨م :</u>

* اذا لم يتجاوز ايجار الحجرة الواحدة خمسة جنيهات فالممول يعفى من الضريبة الأصلية ، ويكون مطالبا فقط بدفع الرسم والدمغة .

* اذا لم يتجاوز ايجار الحجرة ثمانية جنيهات ، فان الممول يعفى كذلك من الضريبة الأصلية (٢٠ ٪) من صافى الايجار ويدفع فقط ضريبة الخفر والرسم البلدى ورسم الشافلين بالاضافة لرسم النظافة والدمغة .

* فى حالة تجاوز ايجار الحجرة لثمانية جنيهات وحتى عشرة جنيهات فان الممول يدفع الضريبة الأصلية (بواقع ٣٠ ٪ من صافى الايجار) + الضرائب الاضافية المذكورة .

* فى حالة تجاوز ايجار الحجرة لعشرة جنيهات ، فان الضريبة الأصلية وأجبة الدفع تكون بواقع (٤٠ ٪ من صافى الايجار) بالاضافة الى الضرائب الاضافية .

جـ - **العقارات المبنية او التي تنشأ لاول مرة اعتبارا مــــن ١٩٧٧/٩/٩م :**

* يعفى الممول من جميع الضرائب مهما كانت القيمـــــة الايجارية للوحدة السكنية ولايدفع الممول سوى رســم النظافة والدمغة، ويستثنى من هذا الاعفاء الاســكـــان الفاخر وذلك تطبيقا للمادة ١١ من القانون رقــم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ولاتدخل ايرادات هذه المساكن فـــى وعاء الضريبة العامة على الايراد .
* اذا كان العقار قد بنى أصلا لأغراض خلاف السكـــن ، أو أنشىء لغرض السكن ثم استعمل في غير ذلك : فان الممول يدفع ١٠٪ من صافي القيمة الايجارية + رســم النظافة والدمغـة وذلك اذا كان ايجار الحجرة لــم يتجاوز ثلاثة جنيهات ، فان تجاوز الايجار هذه القيمة فان الممول يدفع ١٠٪ من صافي القيمة الايجاريـــة (للمباني المنشأة أصلا لأغراض خلاف السكن) أو يدفــع شرائح السعر (١٥٪ أو ٢٠٪ أو ٣٠٪ أو ٤٠٪) ، بالنسبة للمباني التي أنشئت أصلا لغرض السكن ثـــم استعملت في أغراض أخرى غير ذلك ، بالاضافة الـــى الضرائب ورسم السجل العيني لمرة واحدة ويعـــادل قيمة الضريبة المفروضة على المبنى في سنة ونصف ، سواء كان العقار مخصصا للسكن او غير ذلك .
* وتطبق هذه الأسعار التصاعدية بعد خصم ٢٠٪ مـــن القيمة الايجارية مقابل جميع التكاليف (المادة ٢/٩٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

٥ - ضمانات التحصيل :

نفس الضمانات المقررة لتحصيل الضريبة السابقة ويضاف اليها ما قررته المادة ٢٦ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ حيث نصت على أن المستأجرين مسئولون بالتضامن مع أصحاب العقارات عن أداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها فى هذا القانون ... وكذلك التضامن بين مالك الأرض ومالك المبانى فى الأداء اذا كانت الأرض والمبانى مملوكة لشخصين مختلفين والتضامن فى هذه الحالة يقتصر على الضريبة دون الغرامات .

٦ - التقادم :

نفس مدد التقادم السابق ذكرها فى الضريبة السابقة بالنسبة لحق الممول فى المطالبة برد مادفع بغير حق ، وحق الدولة فى استحقاق الضريبة .

** ملاحظة هامة :

* يلاحظ أن الأهمية النسبية للضرائب والرسوم العقارية قد انخفضت بصورة واضحة ، بعد أن كانت تمثل نحو ٤٧٪ من حصيلة الضرائب المباشرة فى عام ١٩٥٤/٥٣ اصبحت تمثل ٢ر٢٪ فقط فى عام ١٩٨١/٨٠ ، ويرجع ذلك لأسباب كثيرة أهمها :

- نمو حصيلة الانواع الأخرى من الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة على دخول الأعمال (١) ، والغاء الضرائب الاضافية للدفاع والأمن والجهاد

---

(١) راجع : نظام الضرائب الحاضر والمستقبل ، مرجع سبقت الاشارة اليه ، ص ٥٨ ومابعدها والنشرة الاقتصادية للبنك الاهلى المصرى ، المجلد ٣٧ - العدد الاول ١٩٨٤ ، ص ٢٢ .

وكذلك توسع المشرع فى الاعفاءات المقررة من هذه الضرائب ، وأيضا ثبات السعر المقرر بالنسبة لضريبة الأطيان منذ مدة طويلة (١)

- ويجرى الآن الاعداد لاصدار قانون جديد للضرائب العقارية أعدت مشروعه وزارة المالية ويتضمن هذا المشروع الغاء الاعفاءات الضريبية على المبانى السكنية واخضاعها لضريبة تصاعديه كما يتضمن المشروع زيادة الضريبة على المبانى لغير أغراض السكن (المبانى الادارية) الى نسبة ٣٠٪ من صافى القيمة الايجارية ، كما تضمن الابقاء على الضريبة على الأرض الفضاء .

---

(١) كانت الحصيلة الخاصة بضريبة الأطيان تمثل ٣ر٣٣٪ من اجمالى حصيلة الضرائب المباشرة فى بداية النصف الأول من هذا القرن وأصبحت تمثل فقط ٥٪ فى سنة ١٩٧٧ ، راجع :

- د . محمد احمد الرزاز " رؤية لمستقبل الضرائب فى تمويل الانفاق العام فى البلاد الآخذه فى النمو " - مجلة القانون والاقتصاد - عدد خاص بمناسبة العيد المئوى لكلية الحقوق جامعة القاهرة - ١٩٨٣ ، ص ٩٠٣ ومابعدها .

ثالثا : الضريبة على الأراضى الفضاء

وينظم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٧٧ والذى يقضى بأن تستحق هذه الضريبة لأول مرة اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٨٠م.

وتسرى هذه الضريبة على الأراضى الفضاء الواقعة داخل نطاق المدن فى المناطق المتصلة بالمرافق العامة الأساسية من مياه ومجارى وكهرباء ، ولا تسرى هذه الضريبة على الأراضى الخاضعة للضريبة على العقارات المبنية أو للضريبة على الأطيان الزراعية .

وسعر هذه الضريبة ٢٪ من قيمة الأرض ، وتودع حصيلة هذه الضريبة فى حساب خاص لتمويل مشروعات الاسكان الاقتصادى على مستوى كل محافظة تطبيقا لأحكام قانون الحكم المحلى رقم ٥٠ لسنة ١٩٨١م.

ومن الجدير بالذكر أنه اذا كانت مصلحة الضرائب تقوم بتنفيذ أحكام القوانين المتعلقة بالضرائب على دخل الثروة المنقولة (الضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة على المرتبات ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية) فان جهات الحكم المحلى تختص بتنفيذ القوانين المتعلقة بمجموعة الضرائب على الايرادات العقارية تحت اشراف مصلحة الضرائب العقارية ، ومن أهم الأعمال التى تختص بها هذه المصلحة : القيام بعملية حصر وتقدير وربط وتحصيل الضريبة على الاطيان الزراعية والعقارات المبنية والأرض الفضاء وما يلحق بها من ضرائب ورسوم متنوعة .

الباب الثالث

الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة

مقدمـــة :

كما ذكرنا في بداية الباب السابق ، يقوم النظـــام الضريبي المصري على أساس الضرائب النوعية على الايـرادات المختلفة التي تتوجها ضريبة عامة على هذه الايرادات، وقلنـا أن الضرائب النوعية المباشرة تنقسم الى مجموعتين اساسيتين احداهما ضرائب تفرض على الايرادات الناتجة من الثـــروة العقارية وهي التي تناولناها في الباب السابق ،اما المجموعة الثانية فتضم الضرائب النوعية التي تفرض على الايرادات الناتجة من غير طريق الثروة العقارية أو الايرادات المنقولـه بعبـارة أخرى . والواقع أن هذه المجموعة الثانية من الضرائب تستنـد أساسا على تقسيم الايرادات وفقا لمصادرها .

وتجدر الاشارة هنا الى أن التشريع الضريبي المصـرى للمجموعة الثانية يعد من الناحية التاريخية أحدث منه بالنسبة للمجموعة الاولى . فحتى سنة ١٩٣٩ والتي تمثل تاريخـــا فاصلا في تطور تشريعنا الضريبي ـ كانت الضرائب الـــتي تعتمد عليها الدولة في تمويل ميزانيتها تتمثل بصفة رئيسية في ضريبتي الاطيان والمباني وبعض الضرائب غير المباشـــرة وعلى وجه الخصوص في الرسوم الجمركية[1] . وكانـــت ايرادات الثروة المنقولة كالأسهم والسندات ، وكذلـــك ايرادات النشاط التجاري والصناعي معفاه من الضرائـــب

---

(١) للاطلاع على مزيد من التفصيلات في هذه النقطـــه ولمعرفة اسباب هذا الوضع ، راجع : دكتور عاطـــف صدقي " التشريع الضريبي : ضرائب الحكومة المركزيـــة المباشرة " ـ دار النهضة العربية ـ ١٩٦٨ ، ص ١ ، ومابعدها .

رغم تزايد أهميتها نتيجة لنهضة البلاد الاقتصادية واقامة المشروعات الصناعية والتجارية الضخمة. وبعد أن استردت مصر سيادتها التشريعية في كافة الميادين [1]، صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ليخضع ولأول مرة - ايرادات رؤوس الاموال المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات للضريبة [2] وكذلك الايرادات الناتجة عن الأرباح التجارية والصناعية والناتجة من العمل كالأجور والمرتبات .

وكما أشرنا في مقدمة هذا المؤلف ، فانه نظرا لما أسفر عنه التطبيق العملي لقانون الضرائب سالف الذكر من ثغرات وما حدث في المجتمع من تغييرات سياسية واقتصادية واجتماعية ، اقتضى الأمر مسايرتها بتشريع ضريبي جديد هو القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨م.

---

(١) وذلك بعد الغاء نظم الامتيازات والذى تحقق فعلا في معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧م.

(٢) في ظل هذا القانون خصص المشرع بابا مستقلا لكل من الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات ، وجعل احكام الضريبة الاولى في الباب الاول ، واحكام الضريبة الثانية في الباب الثاني من الكتاب الأول .

وأخيراصدر القانون الضريبي الجديد رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ [١] تنظم أحكامه الضرائب على الدخل ، وتعالج الثغرات التي أسفر عنها التطبيق للقوانين السابقة ، وتتميز احكامه بالوضوح والبساطة الى جانب امكان تحقيق حصيلة مالية تسمح بتمويل عملية التنمية . ومن أهم ما استحدثه هذا القانون ، بصفة عامة ، فكرة التمييز بين الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين[٢] والضرائب على أرباح الأشخاص الاعتباريين[٣].

وقد أخضع هذا القانون الجديد[٤] مايحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من ايرادات تبعا لمصادرها الى مجموعة من الضرائب النوعية اتبعها بالضريبة العامة على هذه الايرادات.

وفيما نحن بصدده ، فلقد عالج المشرع احكام الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة في الباب الاول من الكتاب الأول من القانون سالف الذكر ، وذلك في المواد من ١ الى ١٢ . ولقد نظمت هذه المواد الاحكام المتعلقة بنطاق الضريبة وسعرها ووعائها وحالات الاعفاء منها وتحصيلها .... وسوف نتناول احكام هذه المواد في فصلين ندرس في اولهما : الاحكام المتعلقة بنطاق الضريبة وخصائصها والاعفاءات المقررة منها .. وفي الفصل الثاني نوضح الاحكام المتعلقة بوعاء الضريبة وسعرها وتحصيلها .

---

(١) صدر هذا القانون بتاريخ ١٩٨١/٩/٩م.

(٢) الاشخاص الطبيعيون من وجهة النظر الضريبية هم الافراد والشركاء في شركات التضامن .

(٣) وهي شركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالأسهم .

(٤) عدلت بعض احكامه بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣م.

الفصل الأول
نطاق سريان الضريبة والاعفاءات المقررة

ويمكن تقسيم هذا الفصل الى مباحث ثلاثة :

المبحث الاول : خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة المنشئة لها .

المبحث الثاني : الايرادات الخاضعة للضريبة (النطاق المحدد لسريان الضريبة) .

المبحث الثالث : الاعفاءات المقررة من الضريبة .

المبحث الاول
خصائص الضريبة وشروط سريانها والواقعة المنشئة لهـا

أولا : خصائص الضريبة :

قبل أن نبدأ في سرد هذه الخصائص، يحسن أن نعرض لأهم ما استحدثه القانون الجديد (١٥٧ لسنة ٨١) في مجال الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة :

أ ـ أدمج هذا القانون الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات في ضريبة واحدة بعد أن كانتا ضريبتين مستقلتين وذلك نظرا لتماثل طبيعتهما حيث أن مصدر الايراد لهما واحد وهو ناتج رؤوس الاموال المنقولة بالمعنى الواسع.

ب ـ استبعد هذا القانون من نطاق الضريبة مايلي :

أولا : توزيعات شركات الاموال : وهي شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة . حيث أُخضعت الارباح الصافية لهذه

الشركات بالكامل للضريبة على أرباح شركات الأموال التى نظمها الكتاب الثانى من القانون وذلك بخلاف الوضع الحالى حيث تخضع هذه التوزيعات للضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة على ان تخصم هذه التوزيعات من ارباح الشركة الخاضعة للضريبة على الارباح التجارية والصناعية .

ثانيا : حصة الشركاء الموصين فى شركات التوصية البسيطة حيث خضعت للضريبة على الارباح التجارية والصناعية بحيث تربط باسم الشركة .

ثالثا : مكافآت أعضاء مجالس الادارة فى شركات القطاع العام حيث أخضعت للضريبات على المرتبات .

ورغم أن المشرع قد اعتبر الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ضمن الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها ، وجميع هذه الضرائب ـ كما ذكرنا فى الكتاب الاول ـ الا أن الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة تتميز بخصائص يمكن اجمالها فيمايلى :

١ - تعد ضريبة عينية :

لأنها تنصب على الايرادات الخاضعة لها دون مراعاة للظروف الشخصية للممول الذى يحصل على الايراد ، ومن ثم فهى تسرى على الايراد الاجمالى دون الالتفات الى مايتكلفه الممول فى سبيل الحصول عليه أو الى الحد الأدنى للمعيشة او لأية أعباء عائلية .

٢ - التوسع فى مفهوم الدخل الخاضع لها :

فهى تفرض على نتاج رأس المال المنقول سواء كان هذا النتاج يتصف بالتكرار أو الدورية أم كان عارضا (كما فى حالة توزيع فائض التصفية ومكافآت تسديد السندات) [١] وكانت مسايرة التشريع الضريبى المصرى فى ذلك لأحكام التشريع الضريبى الفرنسى الذى يفرض الضريبة على مبالغ ليست لها صفة الايراد أو الدخل من الناحية الاقتصادية كى يضمن عدم افلات أى ايرادات من الضريبة .

٣ - تحصل بطريقة الحجز عند المنبع :

إذ كلف القانون الشركات والهيئات التى تقوم بتوزيع الناتج (الايرادات) الخاضع للضريبة ، بحجز قيمة الضريبة المستحقة من الناتج قبل صرفه لأصحابه ،وتوريده الى الخزانة العامة . وبطبيعة الحال فان الذى يتحمل عبء الضريبة هو صاحب الناتج من الايرادات الخاضعة لها ، دون أن تقوم بينه وبين مصلحة الضرائب أى علاقة مباشرة [٢]

---

(١) - رغم أن الفقه المالى قد ذهب فى تعريف الدخل أو الايراد بالمبلغ الذى يحصل عليه صاحبه بصفة دورية مستمرة من مصدر يتصف بالدوام او الثبات ، فان كثيرا من التشريعات الضريبية لم تلتزم بهذا التعريف بالنسبة للايرادات التى تخضع للضرائب على الدخل وخاصة ايرادات رؤوس الاموال المنقولة .

-راجع فى ذلك د . حسن محمد كمال" الضرائب على الدخل دار الجيل للطباعة - ١٩٨٣ - ص ١٣ ، ١٤ .

(٢) -واستثناء من ذلك فان الناتج الذى تقوم بتوزيعه الشركات والهيئات الاجنبية التى لا تعمل فى مصر - وحيث لا سلطان للمشرع المصرى بالزام هذه الجهات الاجنبية بخصم الضريبة المستحقة وتوريدها للخزانة العامة لا يخضع للتحصيل بطريقة الحجز عند المنبع - راجع د . عادل احمد حشيش " التشريع الضريبى المصرى ، مؤسسة الثقافة الجامعية بالاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٤٥ .

٤ - <u>تجمع بين معايير التبعية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية</u> :

يتضح ذلك لأنها تسرى على :

- الايرادات التى يحصل عليها المصريين أينما وجدوا) تبعية سياسية متمثلة فى رابطة الجنسية) .
- الايرادات التى يحصل عليها الأجانب المقيمون عادة فى مصر (تبعية اجتماعية متمثلة فى رابطة الموطن)
- الايرادات التى تدفعها الشركات التى تعمل داخل حدود مصر بصرف النظر عن جنسيتها أو جنسية المستفيد أو محل اقامته (تبعية اقتصادية متمثلة فى موقع مصدر الدخل) .

٥ - <u>ضريبة غير سنوية</u> :

وهذا مايؤكد السمة الثانية (التوسع فى مفهوم الدخول الخاضع لها) ، حيث تفرض على كافة ايرادات الناشئة عن ملكية القيم المنقولة ، بصرف النظر عن الارتباط بمدة السنة ، فهى تسرى على كل توزيع يتم فى أى وقت من السنه

٦ - <u>ضريبة مباشرة ونوعية</u> :

فهى <u>مباشرة</u> لأنها من جهة تصيب الممول ذاته وبصورة مباشرة فلا يمكنه نقل عبئها الى الغير. ومن جهة أخرى <u>لأنها تفرض على الايرادات الناتجة عن رؤوس الاموال المنقولة</u>(١) والضريبة هنا تفرض على الدخل الناتج من الملكية لهذه القيم وليس على ملكيتها .

---

(١) بعد انتقاد كل المعايير التى قيل بها بشأن التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، يصبح المعيار العملى والذى يعتبر الضرائب على الدخول ورؤوس الاموال ضرائب مباشرة والضرائب على الانفاق والاستهلاك والتداول ضرائب غير مباشرة ، هو المأخوذ به - راجع فى هذه النقطة تفصيلا د . زين العابدين ناصر - علم المالية العامة والنظام الضريبى - مطبعة المعرفة ، القاهرة ، ١٩٨٥ ، ص ٢٠٠ - ٢٠٥ .

وهى ضريبة نوعية لأنها تفرض على الدخل الناتج من مصدر معين من مصادر الدخل يتمثل فى (ناتج رأس المال المنقول فقط دون امتزاجه بالعمل) ، كما أنها تسرى على الايرادات الأخرى التى تأخذ حكم نتاج رأس المال والتى أوردها القانون على سبيل الحصر فى مجال بيان نطاق سريان هذه الضريبة .

ثانيا: شروط سريان الضريبة

عادة ماتشتق الشروط فى فقه التشريع المالى من التعريفات، وعلى الرغم من تعداد المشرع الضريبى فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لما يدخل فى نطاق الضريبة الحالية من ايرادات لرؤوس الأموال المنقولة فى المادة الأولى منه على النحو الذى سنبينه فيمابعد ، فانه مع ذلك لم يحدد بطريقة واضحة تعريفا مُبِّينا لطبيعة هذه الايرادات ، وهو أمر ينبغى العمل على تداركه استكمالا للمقومات المتعارف عليها للتشريع الضريبى ومن أهمها قاعدة الوضوح واليقين . وفى سبيل ذلك يمكن تعريف القيم المنقولة بصفة عامة بأنها تمثل الأصول المالية لثروة تعد قرضا لشخص معنوى (سندات) أو نصيبا فى ملكية رأسماله (أسهم أو حصص) (كحصة الشريك) ، والغالب أن تكون هذه الأصول متمثلة فى صكوك ورقية (أسهم وسندات) قابلة للتداول [1] . ويشترط لسريان الضريبة على الايرادات الناتجة من هذه الأصول مايلى :

---

(١) ولا يشترط لسريان الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقوله أن تكون مثبتة فى صكوك قابلة للتداول ، حيث تخضع لهذه الضريبة فوائد الحساب الجارى ، مالم يكن هذا الحساب يتمتع باعفاء ضريبى باعتباره قرضا .

راجع فى ذلك د. عاطف صدقى ، التشريع الضريبى المصرى ، ضرائب الحكومة المركزية على الدخل ، دار النهضة العربية الطبعة الثانية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ، ص ١٥ .

١ - **انتقال الايراد الخاضع للضريبة من ذمة الشركة أو المنشأة او الجهة الموزعة الى ذمة المستفيد :**

فان تحقق ربح للجهة ولم يدفع أى مبلغ منه للغير فلا تسرى الضريبة ، وان لم يتحقق ربح ورغم ذلك قامت الجهة بدفع أى ايرادات خاضعة للضريبة وفقا للقانون من الأرباح التى تجمعت فى سنوات سابقة (الاحتياطى) فان هذه الايرادات تخضع للضريبة . فالضريبة تفرض على دخل المستفيد وليس على ارباح الجهة .

٢ - **أن يتحقق الثراء للمستفيد :**

ويعنى ذلك أن يترتب على الحصول على الايراد اضافة جديدة الى ذمة المستفيد المالية - وعلى ذلك فإنَّ ردّ رأس المال الى المساهمين - لا تسرى عليه الضريبة حيث لم يتحقق - بناء على هذا الرد - زيادة فى جانب الأصول لهم .

ثالثا : الواقعة المنشئة للضريبة

تتمثل الواقعة المنشئة للضريبة فى توزيع الايرادات على المستفيدين (المساهمين) ، فالضريبة تفرض على كل مبلغ يوزع وفى الوقت الذى يوزع فيه ، دون انتظار لنهاية العام ، وطبقا للنظام القانونى المطبق فى هذه اللحظة . ويكفى لسريان الضريبة أن يوضع الايراد تحت تصرف المستفيد دون نظر الى تاريخ حصوله عليه ، أى استلامه . ويعتد بهذا التاريخ ليس فى تحديد سعر الضريبة فقط وانما يعتد به كذلك فى حساب مدة التقادم الذى يسقط بعدها حق الدولة فى المطالبة بالضريبة المستحقة لها .

وحتى بالنسبة للتوزيعات المؤقتة ، فانه يجب النظر اليها على أنها توزيعات مستقلة قائمة بذاتها يطبق عليها

النظام القانونى المعمول به لحظة اجراء التوزيع المؤقت نفسه .

المبحث الثانى
الايرادات الخاضعة للضريبة
(النطاق المحدد لسريانها)

حددت المادة الأولى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نطاق سريان الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة فى أحد عشر بندا تعتبر فى مجموعها من قبيل الايرادات المعبرة عن النتاج البحت لرأس المال المنقول دوريا كان أم عارضا ، وسواء كان رأس المال فى شكل نقدى أو عينى ، وكذلك الايرادات التى تأخذ حكم نتاج رأس المال. واذا كانت هذه الايرادات لا تثير فى التطبيق جدلا فان هناك بعض الحالات الاحتمالية التى قد أثارت فى فقه التشريع الضريبى جدلا ونقاشا بشأن خضوعها للضريبة . ونبدأ أولا بتفصيل الايرادات الخاضعة للضريبة كما وردت تحديدا فى المادة الأولى من القانون سالف الذكر .

١ - الفوائد وغيرها مما تنتجه السندات واذون الخزانة وما يدفع من مكافآت التسديد ومن الانصبة الى حاملى السندات وغيرهم من الدائنين (م١ بند ١) :

ويتضح من عبارة " الفوائد وغيرها " أن الضريبة تفرض على كل ماتنتجه السندات واذون الخزانة من ايرادات مهما كانت صورتها ، أى سواء كانت فى صورة فوائد او جوائز أو مزايا اوغير ذلك .

والسند هو صك قابل للتداول ، ويمثل جزءا من قرض طويل الأجل تصدره الشركات أو الحكومة او وحدات الحكم المحلى ، ويتضمن تعهدا من الجهة التى أصدرته برد قيمته فى تاريخ محدد وسداد فائدة بسعر معين تصرف فى مواعيد

محددة (١) .

أما اذن الخزانة فيمثل جزءاً من قرض قصير الأجل تعقده الحكومة عادة لحاجتها الى المال لفترة قصيرة لمواجهة عجز موسمى فى الميزانية أو لاستخدام الحصيلة فى تمويل بعض المشروعات ، وتفرض الضريبة هنا على الفائدة التى ينتجها هذا الاذن . والفوائد تمثل هنا المبالغ التى يلزم المدين بدفعها كمقابل للاقتراض، والدائن هنا (صاحب الايراد) هو الذى يتحمل بالضريبة ، والمدين (الجهة أو الهيئة المقترضة) يقوم بحجز قيمة الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

وتمثل الأنصبة مبالغ تمنح لحاملى السندات بقصد تشجيعهم على الاكتتاب فى القرض ، وتتعهد هنا الجهة المدينة بمنح هذه المبالغ لحاملى السندات عن طريق اجراء قرعة مثلا ، يمنح عن طريقها أصحاب السندات الفائزة فى السحب جوائز أو أنصبة تفرض عليها الضريبة باعتبارها من نتاج السندات .

وتفرض الضريبة على هذه الايرادات اذا ما استحقت لحامل السندات (الدائن) او لأى شخص آخر له صفة الدائن .

---

(١) الى جانب الفوائد قد ينص عقد القرض على بعض المزايا لحملة السندات يمكن أن نذكر منها مثلا :

- رد السندات بقيمة تفوق قيمته الاسمية ويطلق على هذه الزيادة - مكافأة السداد - .
- اصدار السند بأقل من قيمته الاسمية ودفع مبلغ يعادل هذه القيمة الى صاحب السند عند حلول اجل الوفاء به . ويطلق على هذا الفرق - خصم اصدار السندات - .

٢ - فوائد القروض على اختلاف انواعها التي تصدرها ، او تعقدها الحكومة او وحدات الحكم المحلي او الاشخاص الاعتبارية او الشركات او المنشات بصفة عامة او تكون مطلوبة لديها باية صفة كانت (١) :

وفقا لهذا النص الذى أورده المادة (١) بند (٢) يقصد بالقروض هنا تلك التى لاتصدر بها سندات ، فهنا تسرى الضريبة على مايدفع عنها من فوائد ، وأيضا يكون على المدين حجز قيمة الضريبة ويلتزم بتوريدها الى الخزانة العامة مباشرة .

ويجب أن نوضح هنا أن مفهوم القروض يختلف عن مفهوم الديون التى تضمنتها المادة الأولى (ف ١) من القانون حيث أن القروض تتعلق بأشخاص القانون العام " الحكومة ووحدات الحكم المحلى " وشركات الاموال ، بينما تتعلق الديون بالسلفيات التى يكون المدين فيها شخصا طبيعيا او شركة من شركات الاشخاص(٢) .

وتخضع الفائدة الناتجة من القروض للضريبة سواء تم عقد القرض من خلال صكوك قابلة للتداول (سندات او اذونات) او من طريق عقد سلفيات غير ممثلة فى اذونات أو سندات (٣).

---

(١) هذا النص يقابل المادة رقم ١ بند ثالث فقرة اولى فى القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

(٢) راجع د . حسن محمد كمال ، المرجع السابق ، ص ١٩ .

(٣) يمكن ان تتم الاستدانة من خلال فتح الاعتماد أو الحساب الجارى ، وهى لاتعد قروضا من الناحية القانونية ، ولكن المشرع قصد بذلك اخضاع الفوائد الناتجة عن كافة صور وأشكال الاستدانة .

والمهم فى الأمر أن تكون بصدد فوائد مطلوبة لدى أى شخص معنوى من المذكورين فى النص السابق (الحكومة ـ وحدات الحكم المحلى ـ الشركات ـ المنشآت) .

٣ ـ مايحصل عليه المصريين أو الأجانب المقيمين عادة فى مصر سواء كانوا من الأفراد أو من الجهات المنصوص عليها فى الفقرة ٢ من المادة الأولى ، من أرباح الشركة ، أو فوائد أو تحديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة أو فائض تصفية ناتجة من مساهمتهم فى شركات أو منشآت اجنبية لاتعمل فى مصر أو فى شركات مصرية تعمل فى الخارج ولاتخضع للضريبة على ارباح شركات الاموال .

كما تسرى على مايحصل عليه الأفراد والجهات المشار اليهما نظير رد او تسديد او استهلاك حصص التأسيس او حصص اصحاب النصيب اذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها . (١)

ولعل مايجب التنبيه اليه فى هذا النص هو لفظ " عادة " الذى وصفت به اقامة المصريين أو الأجانب فى مصر ، ومعنى ذلك أن الضريبة لكى تسرى يجب أن تكون اقامة الأجنبى والمصرى اقامة معتادة . ولايكفى مجرد الوجود فى مصر ، فان كانت الاقامة عابرة فان الضريبة لاتسرى . ويمكن الاسترشاد بأحكام القضاء لتحديد ضوابط الاقامة المعتادة ... ومن ذلك نذكر حكم محكمة مصر الوطنية (والذى صدر فى ٢٣ يونيه ١٩٨١) (٢)

---

(١) هذا الجزء الاخير من الفقرة ٣ يمثل نصا مستحدثا يهدف الى تفسير لفظ (وغيرها) الوارد فى اخر المادة رقم ٤

(٢) نشر هذا الحكم فى مجلة الحقوق ، السنة السادسة ص ١٣٦ .

والذى يعرف موطن شخص معين بأنه ... المكان الذى يكون فيه مركز أعماله ومجمع أمواله ، حيث يقوم فيه باستيفاء ماله وايفاء ماعليه ، ويعتبر وجوده فيه على الدوام ولو غاب عنه لسبب من الأسباب وأقام فى جهة أخرى بحيث لا يعتبر ذلك التغيب تركا للمحل الأصلى بل تغيبا مؤقتا " .

ومن جهة أخرى فان النص السابق وهو يحدد نطاق وعاء الضريبة أشار الى أمرين : أولهما يتعلق بالهيئات أو الجهات التى يساهم فيها المصريون أو الأجانب المقيمون عادة فى مصر ، وثانيهما : بيان النتاج أو الايرادات الخاضعة للضريبة .

ففيما يتعلق بالهيئات أو الجهات، حددها النص بأنها الشركات الأجنبية التى يتركز نشاطها فى الخارج أو الشركات المصرية التى تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال (١) - ولا يسرى النص على ماعدا هذه الشركات .

والمقصود بالشركات المصرية التى تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال ، الشركات التى تتوافر فيها أوضاع المنشأة المستقلة ، أى يكون كل نشاطها وادارتها وحساباتها فى الخارج (٢).

أما فيما يتعلق بالايرادات أو التوزيعات التى يمكن أن يحصل عليها المصريون أو الأجانب المقيمون عادة فى مصر من خلال مساهمتهم فى هذه الهيئات ، فلقد حددها النص

---

(١) الاحكام الخاصة بالضريبة على ارباح شركات الاموال وردت بالكتاب الثانى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المواد من ١١١ الى ١٢٧) .

(٢) د . حسن محمد كمال ... المرجع السابق ، ص ٣١ .

بأنها تتمثل فى (الأرباح ـ الفوائد ـ تسديدات أو استهلاكات رأس المال أثناء حياة الشركة ـ فائض التصفية ـ حصص التأسيس وحصص أصحاب النصيب) . وعلى ذلك ووفقا لعمومية النص فان ناتج كافة أنواع الأسهم (فى حدود ما أتى به النص) يخضع للضريبة [1] . وفيما يلى نوضح بايجاز المقصود بهذه الانواع من التوزيعات :

<u>الأرباح</u> : وتتمثل عادة فى المبالغ النقدية التى تقوم بتوزيعها الشركة أو المؤسسة على حملة أسهمها ، وهى تخضع للضريبة سواء كان توزيعها قد تم من الأرباح المتحققة فى نفس السنة أو من الأرباح التى تحققت فى سنوات سابقة . ويجب أن نشير هنا أنه بالرغم من خضوع <u>الأرباح</u> وبصفة عامة للضريبة ، دون أن يحدد النص تفصيلات هذه الارباح كما بينت ذلك المادة الأولى من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، الا أن عمومية النص من ناحية ، ومكافحة احتمال التواطؤ بين الشركات الموزعة والمساهمين (الممولين) للتهرب من دين الضريبة من جهة أخرى ، يدعونا لوجوب اخضاع الربح الموزع للضريبة أيا كان شكله : نقدا ، مجانا (على شكل أسهم أو سندات) أو على أية صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر . [2] .

---

(١) السهم هو حصة الشريك فى شركة الاموال ، كما أن كلمة سهم تطلق كذلك على الصك الذى يمثل هذه الحصة وايا كان نوع السهم أو شكله (نقديا ـ عينيا ـ عاديا ـ ممتازا ـ اسميا لحامله) فان نتاجه يخضع للضريبة .

(٢) وقد ذهبت محكمة النقض فى حكمها الصادر فى ٣ يناير ٤٧ والمنشور فى مجموعة احكام او مبادىء النقض الضريبى الى أن التعديل الوارد بالقانون ١٤٦ لسنة ٥٠ والذى بمقتضاه تسرى الضريبة على الارباح والفوائد ... وسواء كانت هذه الارباح دورية أم غير دورية وسواء تم توزيعها

=

الفوائد : وهى المبالغ التى يلتزم المدين بدفعها كمقابل لعملية الاقتراض ، وكما هو معروف فان السهم يدر ربحا ، ومن طبيعة الربح أن يرتبط بنشاط المنشأة ، فيزيد بزيادته ويقل مع انخفاضه ... والضريبة تفرض على هذه الفوائد ويتحملها المستفيد (الدائن) بوصفه صاحب الايراد الخاضع للضريبة وتحصل الضريبة فى هذه الحالة بأن تقوم المنشأة أو الجهة المدينة بحجز قيمة الضريبة من الفائدة المستحقة وتوريدها لمصلحة الضرائب .

التسديدات والاستهلاكات : من المعروف أن قيمة السهم لا تسدد الى المساهمين الا عند انقضاء الشركة ، وفى هذه الحالة لا تفرض الضريبة ذلك لأن التسديد لا يعدو وأن يكون ردًّا لرأس المال ، والضريبة تفرض فقط على الايراد الناتج من القيم المنقولة .

ولكن بعض الشركات ـ قد تلجأ تهربا من دفع الضريبة الى توزيع بعض الأرباح فى صورة تسديد قيمة الأسهم أو استهلاكها وللقضاء على مثل هذه التوزيعات المقنعة للأرباح جاء النص بسريان الضريبة على هذه التسديدات والاستهلاكات التى تتم قبل انقضاء الشركة كما تسرى الضريبة كذلك على مايسمى بمكافآت التسديد ويقصد بها قيمة الفرق بين السعر الذى تم اصدار السند به والقيمة التى يسددها المدين (مُصدِر السند) للدائن ، وهذه المكافأة تمنح لحامل السندات بمثابة ميزة

= نقدا أم مجانا فى شكل اسهم أو سندات او حصص تأسيس او على اية صورة اخرى ولو بطريق غير مباشر ـ هذا التعديل وفقا لمحكمة النقض يعتبر تفسيرا لنص المادة القديمة وانه لم ينشئ حكما جديدا ، بمعنى أن توزيع الأسهم المجانية يخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة حتى لو كان قد تم قبل تعديل المادة الأولى بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠م.

تقترن بالسند . ومثال ذلك كأن تصدر الجهة أو الشركة السند بقيمة اسمية قدرها ١٠٠ جنيه وتتعهد برد مبلغ ١٠٥ جنيه لحامل السند وقد يحدث العكس بأن تقوم الجهة باصدار السند بأقل من قيمته الاسمية ، وتتعهد عند حلول ميعاد رد قيمته برد القيمة الاسمية لا القيمة التى أصدر بها ، وهنا فان الضريبة تسرى كذلك على قيمة الفرق بين القيمتين .

ويمكن بصفة عامة أن نقرر أن المشرع قد وضع قرينة مقتضاها أن تسديد قيمة السهم حال حياة الشركة او استهلاكه يعتبر توزيعا مقنعا للأرباح ، ومن ثم يخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

<u>فوائد التصفية</u> : وتشير الفقرة الثالثة من المادة الأولى الى خضوع فوائد <u>التصفية</u> الناتجة عن المساهمة فى الشركات أو المنشآت الاجنبية التى لا تعمل فى مصر أو فى شركات مصرية تعمل فى الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الاموال .

والمقصود بفائدة التصفية (أو فائض التصفية) أنه المبلغ المتبقى بعد تحويل اصول الشركة الى نقود وسداد الديون المستحقة للغير ورد ماسبق أن سدده المساهمون كحصة فى رأس المال . فمن المتصور انه عند تصفية الشركة قد يحدث أن تكون موجوداتها معبرة عن إرتفاع فى القيمة من شأنه أن يؤدى الى حصول المساهم عند التصفية على مبلغ يزيد على القيمة الاسمية للسهم ، ويخضع هذه الزيادة أو الفائض للضريبة باعتبارها ايراد أو ناتج للسهم ، <u>والعبرة</u> فى تحديد قيمة هذه الزيادة أو هذا الفائض الخاضع للضريبة بالقيمة الاسمية للسهم (التى سددت كلها أو الجزء الذى سدد منها فقط) ، وليس بقيمتها السوقية وقت التصفية سواء كانت هذه القيمة السوقية تزيد أو تقل عما سدد للمساهمين . كما أنه لا ينظر الى مادفعه المساهم فى سوق الاوراق المالية ثمنا لأسهمه فعلا ، فالعبرة فقط فى القيمة

الاسمية للأسهم (١) .

وأيا كان الشكل المتخذ لتوزيع هذه الفوائد (الفائض) فانها تخضع للضريبة ، فان تم توزيع موجودات الشركة عينا على المساهمين ، وزادت قيمة نصيب المساهم على القيمة الاسمية لأسهمه ، فان الضريبة تسرى على قيمة هذه الزيادة وتخضع الزيادة للضريبة حتى لو كان سببها راجعا لسبب لا دخل لنشاط الشركة فيه . وأيضا تسرى الضريبة على قيمة الفائض لو أن سبب حدوثه يرجع لتصفية الشركة الذى نتج عن اندماجها فى شركة أخرى .

رد وتسديد واستهلاك حصص التأسيس وحصص اصحاب الانصبة :

فى نهاية الفقرة الثالثة من المادة الأولى ورد النص على أن الضريبة تسرى كذلك على مايحصل عليه الأفراد والجهات المشار اليها (وهم المصريون او الاجانب المقيمون عادة فى مصر) نظير رد او تسوية او استهلاك حصص التأسيس أو حصص اصحاب النصيب ، اذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها .

---

(١) اذا كانت القيمة الاسمية مثلا للسهم ٥ جنيهات ، ولكن المساهم دفع ١٠ جنيها ليحصل على السهم ، وبعد تصفية الشركة حصل من السهم وفائض التصفية معا مبلغا قدره ٧ جنيهات ، فان مايخضع للضريبة هنا هو مبلغ ٢ جنيه = الفرق بين ٧ — ٥ وذلك من وجهة النظر الضريبية . اما من وجهة نظر المساهم فانه يكون فى النهاية قد خسر فعلا ثلاثة جنيهات = الفرق بين ١٠ — ٧ ...،

راجع : د. حسن محمد كمال ، المرجع السابق ، ص ٢٣ .

والمقصود بحصص التأسيس (كما حددتها الفقرة الأولى من المادة ٣٤ من القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة) أنها الحصص التي تمنحها الشركة لبعض الأشخاص او الهيئات مقابل تنازل أى منهما للشركة من التزام ممنوح من الحكومة أو عن حق من الحقوق المعنوية (١) وتعطى هذه الحصص لاصحابها الحق في الحصول على نصيب في أرباح الشركة أثناء وجودها ، ولكن هذه الحصص لاتدخل في تكوين رأس مال الشركة ، ومن ثم لايكون لأصحابها الحق في الحصول على شيء من فائض التصفية عند انتهاء الشركة . وتسرى الضريبة هنا على هذه الأرباح باعتبارها ناتجة عن هذه الحصص . والجدير بالذكر هنا أن الضريبة تسرى على مايحصل عليه الممول اذا لجأت الشركة الى استهلاك أو تسديد أو رد تلك الحصص عن طريق شرائها من أصحابها وأدت لهم مقابل نقدى يزيد على قيمتها وقت تقديمها اليها ، أيا كان مصدر المبالغ التي دفعت منها الشركة ثمن شرائها وسواء تم الشراء من سوق المال (البورصة) أو من أصحابها مباشرة فتسرى الضريبة على الفرق بين قيمة الحصة والثمن الذى دفعته الشركة فيها .(٢)

---

(١) تمنح هذه الحصص كذلك نظير خدمات او جهود أو مساعدات يؤديها المستفيدون (اصحاب الحصص) للشركة عند تأسيسها . وهذه الحصص تمثل صكوكا قابلة للتداول ولكنها ليست لها قيمة اسمية .

(٢) يرجع في تقدير قيمة الحصة (خصوصا انها ليست لها قيمة اسمية) لوثائق الشركة او تقديرات مصلحة الضرائب

راجع: د . عاطف صدقى - المرجع السابق ، ص ٣٤٠ .

وفى كل الأحوال يشترط أن يكون ذلك أثناء حياة الشركة .

أما حصص أصحاب النصيب في الأرباح ، فقد سوى المشرع معاملتها بحصص التاسيس فيما يتعلق بعمليات الرد او الاستهلاك او التسديد وخضوعها للضريبة . ذلك أن بعض الشركات تقوم في عقد تأسيسها بمنح بعض الأشخاص حصصا أو أنصبة في الأرباح خلاف حصص التأسيس . ومن أمثلة ذلك ماتقرره الشركات التى تحصل على امتياز من نصيب في الربح للهيئة العامة التى منحت الامتياز مقابل منحها الامتياز للشركة . وعلى ذلك يقصد بصاحب النصيب الشخص الذى يقدم للشركة عند انشائها خدمات خاصة مقابل نصيب معين فيما تحققه من أرباح .

واذا كانت الحصة المقدمة من الشخص في صورة عمل فقط (وتقرر له في عقد التأسيس نصيبا في الأرباح) فان مايحصل عليه هذا الشخص من نتاج هذه الحصة يخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ويعد من أصحاب النصيب وفقا لنص الفقرة الثالثة من المادة الأولى .

أما مايؤديه الشخص من عمل او خدمات للشركة بعد التأسيس بناء على اتفاق يحصل بمقتضاه على جزء من الأرباح فهنا تثار فكرة خضوعه للضريبة على الأجور (الاتفاق هنا يعد عقد عمل وليس عقد تأسيس الشركة) .

واذا لجأت الشركة الى استهلاك حصص أصحاب الأنصبة عن طريق شرائها من أصحابها فان الضريبة في هذه الحالة تستحق على الفرق بين قيمة ماتدفعه الشركة ثمنا للحصة وبين القيمة التى قدرت بها عند تقديمها اليها .

وأسوة بما ذكرنا بالنسبة لحصص التأسيس ، فان حصص أصحاب النصيب لا تخول لأصحابها حق المشاركة في فائض التصفية عند انقضاء الشركة . لأن هذه الحصص لا تشكل جزءا من رأس مال الشركة .

٤ - مايحصل عليه الأفراد والجهات المنصوص عليها في البند السابق (المصريون والاجانب المقيمون عادة في مصر سواء كانوا افرادا او جهات : الحكومة ، وحدات الحكم المحلي الاشخاص الاعتبارية - الشركات والمنشآت) من فوائد وايرادات عما يملكون من سندات واوراق مالية اجنبية حكومية وغيرها من القيم المالية الاجنبية (١) .

وظاهر من نص هذه الفقرة أن المشرع الضريبي يطبق مبدأ التبعية السياسية (الجنسية) والتبعية الاجتماعية (الموطن) . فالمصري المستفيد من ناتج هذه القيم المنقولة الاجنبية يخضع للضريبة سواء كان فردا او شخصا اعتباريا ، كما يخضع لها كذلك الاجنبي المقيم عادة في مصر ، وقد رأينا تطبيق هذا المبدأ كذلك في نص الفقرة السابقة .

٥ - فوائد الديون ايا كان نوعها وفوائد الودائع والتأمينات النقدية متى كانت هذه الديون والودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لمصريين او لاجانب مقيمين عادة في مصر ولو كانت ناتجة من اموال مستثمرة في الخارج .

وهنا نلاحظ أن المشرع كما أخضع - في الفقرة الثانية - فوائد القرض (ايا كان نوعها) للضريبة ، أخضع كذلك فوائد الديون (ايا كان نوعها) ولعل المشرع قد قصد بذلك أن تشمل الضريبة اصحاب رؤوس الاموال الذين يقرضون الأشخاص بدلا من اقراض الحكومة او وحدات الحكم المحلي او الأشخاص الاعتبارية .

---

(١) هذه الفقرة تقابل المادة رقم ٤ في القانون رقم ١٤٦ - لسنة ١٩٣٩م .

ويجب الاشارة هنا الى أن المشرع فى ظل القانون الجديد (١٥٧ لسنة ١٩٨١) قد أخضع فوائد القروض وكذا فوائد الودائع والديون والتأمينات لضريبة واحدة هى الضريبة على ايرادات القيم المنقولة . بينما كان القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يُخضع فائدة القروض للضريبة على ايرادات القيم المنقولة (اذا كان المدين حكومة ـ وحدة محلية ـ شركة أو منشأة) بينما كان يخضع فائدة الدين للضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات (اذا كان المدين فى القرض فردا ، أو كانت الفائدة ناتجة عن وديعة أو تأمين نقدى) (١)

ومن الأهمية بمكان أن نشير الى شرطين يجب توافرهما حتى تخضع الايرادات المذكورة فى هذه الفقرة للضريبة :

<u>الشرط الأول</u> : ويتعلق بفوائد الديون أو فوائد الودائع والتامينات النقدية ، فلكى تسرى الضريبة عليها يجب أن تكون الودائع والديون والتأمينات النقدية مطلوبة لمصريين ايا كان موطنهم أو محل اقامتهم (وهذا تطبيق لمبدأ التبعيةالسياسيه) او اجانب مقيمين عادة فى مصر (وهذا تطبيق لمبدأ التبعية الاجتماعية) حتى لو كانت الفوائد ناتجة لأموال مستثمرة فى الخارج .

<u>الشرط الثانى</u> : ويتعلق بالحالة التى تكون فيها الديون ، أو الودائع والتأمينات النقدية مطلوبة لأجانب غير مقيمين فى مصر فهنا لا تخضع الفوائد للضريبة الا اذا توافر مبدأ التبعية الاقتصادية (وجود الجهات أو المنشآت أو الشركات المدينة فى مصر) ، وذلك تطبيقا لنص الفقرة السادسة من المادة الأولى " وتسرى الضريبة على فوائد الديون ايا كان نوعها

---

(١) ويمكن تفسير مسلك المشرع فى هذا الخصوص بأنه علاج للانتقادات التى وجهت للقانون القديم .

وفوائد الودائع والتأمينات النقدية في جمهورية مصر العربية متى كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين بها عادة " .

ويمكن أجمال الايرادات الخاضعة للضريبة وفقا لمـــا يرد في نص الفقرتين الخامسة والسادسة فيمايلي :

أولا : وفقا لطبيعة الايرادات :

أ - فوائد الديون : (1)

وهي تشمل فوائد الديون التي يكون فيها المدين فردا أو شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة ، وأيــا كان نوعها عادية أو ممتازة أو مضمونة برهن ، وأيــا كانت طبيعتها مدنية أو تجارية وأيضا أيا كانـــت وسيلة اثباتها في محرر رسمي أو عرفي ... وحـــتى لو كان الأمر يتمثل في جريمة الاعتياد على الاقراض بربا فاحش فان الضريبة واجبة السريان على الفوائد.

ب - فوائد الودائع :

وحتى تسري الضريبة على فوائد الودائع - طبقـــا لصراحة النص يجب أن تكون هذه الودائع نقديـــة ويعد توافر هذا الشرط لايهم بعد ذلك أن تكـــون الودائع لبنك لدى البنوك الأخرى أو ودائع الأفراد لدى البنوك (تحت الطلب ، لأجل ، باخطـــار سابق) وأيضا تلك التي يودعونها في حسابـــات التوفير بالبنوك وبصناديق التوفير بالبريد (*)

---

(1) الدين هو الالتزام بدفع مبلغ معين من المال ، وتتمثـــل الفائدة في المبلغ الذي يؤديه المدين بالاضافة الـــى أصل الديـــن .

(*) ومن وجهة النظر الضريبية لايهم الشكل الذي تتخـــذه الفوائد ، نقدي أو في اطار مقنع ، فانه وفقا للنـــص تخضع الفوائد للضريبة أيا كان نوعها .

جـ ـ **فوائد التأمينات النقدية :**

ويقصد بالتأمينات النقدية تلك المبالغ التى يودعها اصحاب الاعمال بالمصالح الحكومية والهيئات المختلفة ويكون لهم الحق فى اقتضاء فوائد عنها فى حالة تأخر المصالح والهيئات المشار اليها فى ردها اليهم بعد انتهاء الغرض منها ، كما يقصد بها كذلك تلك المبالغ التى يودعها شخص طرف شخص آخر كضمان لتنفيذ التزام وقع عليه أو كضمان لمراعاة ماتم الاتفاق عليه بشأن تنفيذ هذا الالتزام .

ويشترط لخضوع هذه الفوائد للضريبة أن تكون نقدية ، ولايهم بعد ذلك ان كان دفع التأمين على سبيل الاجبار بمقتضى نص قانونى او حكم قضائى او على سبيل الاختيار ، كما أن شخص المودع لديه ليس محل اعتبار ، فسواء كان هيئة عامة أو شركة فان الضريبة تسرى على الفوائد .

ثانيا : **وفقا للأشخاص الخاضعين للضريبة :**

أ ـ المصريون والأجانب المقيمون عادة فى مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من فوائد عن أموال مستثمرة فى مصر أو خارجها .

ب ـ الأجانب غير المقيمون عادة فى مصر بالنسبة لما يحصلون عليه من فوائد أموال يكون محل استثمارها فى مصر .

(*) يرجع الى الفقرة السابقة من المادة ٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما يتعلق باعفاء فوائد هذه الحسابات من الضريبة .

ثالثا <u>وفقا لمكان استثمار الأموال</u> :

أ ـ الاموال المستثمرة في مصر تخضع فوائدها للضريبة (بصرف النظر عن جنسية المستفيد ومكان اقامته) .

ب ـ الأموال المستثمرة خارج مصر تخضع فوائدها للضريبة اذا كان المستفيد (مصريا أو أجنبيا مقيما اقامة معتادة في مصر) .

٦ ـ <u>مقابل الحضور الذى يمنح للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية</u> :

وقد أخضع المشرع هذا المقابل للضريبة ، وفقا لما نص عليه البند السابع من المادة الأولى . وتجدر الاشارة هنا الى أن هذا المقابل لا يعد ايرادا بالمعنى الفنى من وجهة النظر الضريبية ، حيث لا تظهر فيه صفة التوزيع الناتج من قيم منقولة بل انه لا يعد و أن يكون تغطية لما يتحمله المساهمون من نفقات في سبيل حضور الجمعيات العمومية .

والحكمة التى توخاها المشرع في فرض الضريبة على هذا المقابل هو تفادى مغالاة الشركات أو المنشآت في بدل الحضور من ناحية أو اجراء توزيعات عامة في صورة مقابل الحضور حتى يفلت المساهم من دفع الضريبة على ايرادات القيم المنقوله ولما كانت هذه الضريبة عينية ، فانها تفرض على كل مايحصل عليه المساهم كمقابل حضور دون خصم أية نفقات .

٧ ـ مايمنح لأعضاء مجالس الادارة في شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس الرقابة من المساهمين في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ [1] ... <u>من المرتبات والمكافآت</u>

---

(١) الغى هذا القانون وحل محله القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والمنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٤٠ والصادر في أول أكتوبر ١٩٨١م .

والاجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهيات الاخرى على اختلاف انواعها . (١)

وأول مايلاحظ فى هذا النص ، أن المشرع قد قصد من الاحالة الى القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ فى تحديده للأشخاص الخاضعين للضريبة انه يسرى على شركات القطاع الخاص وحدها ويؤكد هذا أن الفقرة الثالثة من المادة ٥٥ من القانون تنص على اخضاع مايحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس ادارة شركات القطاع العام من مرتبات ومكافآت للضريبة على المرتبات .

والحكمة فى اخضاع هذه الايرادات والتى تمنح لأعضاء مجالس الادارة وأعضاء مجالس الرقابة فى شركات القطاع الخاص المذكورة ، تتمثل فى أن مايحصل عليه هؤلاء الأشخاص لا يتناسب مع درجة مساهمتهم فى أعمال الشركات ، وانما يتناسب عادة مع مدى مساهمتهم فى رأس مال المنشأة أو الشركة ، كما أن مايمنح لهؤلاء الأشخاص يكون نظير الميزات الأدبية التى يوفرونها للمنشأة أو الشركة وما يحققه وجودهم من توافر الثقة والاطمئنان من جانب أفراد المجتمع عموماً بالنسبة لمركز الشركة ، الأمر الذى يدفع ويشجع هؤلاء الأفراد على الاكتتاب فى الأسهم . وعلى ذلك فان الفقه الضريبى قد جرى على اعتبار هذا الضمان الأدبى او المعنوى الذى يحققه وجود هؤلاء الأشخاص بمثابة أصل من أصول الشركة ومن هنا اعتبر مايمنح لهم فى حكم الايراد الناتج من رأس المال وبالتالى يخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .

وواضح من النص توسع المشرع فى اخضاع كل مايمنح لهؤلاء الأشخاص ايا كانت صورته للضريبة على ايرادات القيم

---

(١) هذه الفقرة تقابل الفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م.

المنقولة ، رغبة فى السيطرة على كل مايمنح لهم ودون أن تتاح الفرصة لإفلات أى صورة من تلك الايرادات وتحت أى اسم من الخضوع لهذه الضريبة ذات السعر الأعلى والتى لا تراعى فيها أية ظروف شخصية للممول كما ذكرنا فى الحديث عن خصائصها ، بخلاف الحال فى الضريبة على المرتبات والأجور .

وتجدر الاشارة الى أن الفقرة الثالثة من المادة الأولى ولو أنها قد نصت على اخضاع كل ماتضمنته من ايرادات للضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، الا أنه عند تطبيق هذا النص يجب مراعاة ما أورده القانون بعد ذلك فى خصوص الفقرتين التاسعة والعاشرة من نفس المادة ، حيث قضت باخضاع جانب من تلك الايرادات للضريبة على المرتبات كما سيأتى بيانه .

٨ - المرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين الآخرين ، وذلك مقابل عملهم الادارى فيما يزيد على ٥٠٠٠ جنيه فى السنة لكل منهم وذلك دون الاخلال بحكم المادة ٥٥ من هذا القانون .

ومؤدى هذا النص أنه اذا تبين أن مجموع ماحصل عليه أحد الأشخاص المشار اليهم مقابل عمله الادارى (من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية أو عينية ... الخ) لا يتجاوز ٥٠٠٠ جنيه فى السنة فان هذا المبلغ يخضع للضريبة على المرتبات والاجور وذلك اسوة بما يحصل عليه أعضاء مجالس الادارة الآخرون فى مقابل عملهم الادارى الفعلى . والسبب أن رئيس أو عضو مجلس الادارة المنتدب أو المدير يضطلع بمسئولية الادارة الفعلية ويترتب على ذلك أن مايتقاضاه يعد أجرا مقابل عمل .

ولكن المشرع خشى أن تلجأ المنشآت والشركات الى أن تستغل هذا الوضع لتبالغ فى اضافة صفة العضو المنتدب ،أو المدير الفعلى على عدد كبير من أعضاء مجالس اداراتها ومن ثم تبالغ فى اعطاء هؤلاء مكافآت أو مزايا نقدية أو عينية تخضع للضريبة على المرتبات ذات السعر النسبى المنخفض والتى تراعى الظروف الشخصية للممول وليس للضريبة على الايرادات الناتجة عن القيم المنقولة ذات السعر الأعلى والتى لا تراعى أية ظروف شخصية للممول . ومن أجل ذلك أخضع المشرع مايحصل عليه هؤلاء (أعضاء ورؤساء مجالس الادارة المنتدبين والمديرين) من مبالغ تتجاوز ٥٠٠٠ آلاف جنيه للضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

وحتى يقضى المشرع على وسائل التحايل من جانب الشركات أو المؤسسات اذا مافكرت فى زيادة عدد المستفيدين من الحكم المتقدم فانه أورد فى الفقرة الرابعة من المادة الخامسة والخمسين من القانون (١) شروطا ثلاثة ، لابد من توافرها حتى يمكن اخضاع مايزيد فقط على الخمسة آلاف جنيه فى السنة للضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، وهذه الشروط هى :

١ - ألا تزيد مساهمة رئيس مجلس الادارة أو العضو المنتدب أو المدير ، فى رأس مال الشركة ، عن القدر المشترط قانونا لعضو مجلس الادارة .

٢ - ألا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من أربعة محددين بالاسم .

---

(١) هذه الفقرة من المادة ٥٥ تحدد شروط خضوع مايحصل عليه رؤساء واعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين بشركات المساهمة فى القطاع الخاص للضريبة على المرتبات .

٣ - ألا يتجاوز مايحصل عليه أى من هؤلاء مبلغ خمسة آلاف جنيها فى السنة سواء أكان ذلك مبلغا ثابتا ،أو نسبة مئوية من صافى الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

فان تخلف أحد هذه الشروط فان الضريبة واجبة التطبيق على المبلغ المعطى تكون الضريبة على ايرادات القيم المنقولة وليست الضريبة على المرتبات والأجور. (١)

٩ - بدلات التمثيل والاستقبال التي يحصل عليها رؤساء واعضاء مجالس الادارة المنتدبين او المديرين في الشركات المنصوص عليها في البند - ٨ - وذلك فيما يزيد على ٣٠٠٠ جنيه سنويا لكل منهم :

ويلاحظ هنا أن المشرع قد أخضع هذه البدلات فيما يزيد على ٣٠٠٠ جنيه للضريبة على ايرادات القيم المنقولة وليس للضريبة على المرتبات تحقيقا لذات الغرض وتوخيا لنفس الحكمة التى قصدها فى الفقرة السابقة ، والتى تتمثل فى منع تحايل الشركات المذكورة فى الفقرة الثامنة (شركات القطاع الخاص وحدها من مساهمة وتوصية بالأسهم وذات مسئولية محدودة) من مبالغة فى أعطاء رؤساء واعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين بدلات تمثيل واستقبال لا تتناسب مع مايؤدونه من أعمال التمثيل أوالاستقبال،

---

(١) كانت الفقرة الرابعة من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص على ان الضريبة على ايرادات القيم المنقولة تسرى (على كل مايزيد من أرباح الشركات لمصلحة عضو او اعضاء مجالس الادارة ... وكذلك كل مايمنح باية صفة كانت الى اعضاء مجالس الادارة من مقابل حضورهم الجلسات او من المكافآت والاتعاب الاخرى على اختلافها .

ولا تسرى هذه الاحكام على ما يستولى عليه اعضاء مجالس الادارة المنتدبين او المديرين فى المبالغ التى يأخذها اعضاء مجالس الادارة الاخرين وذلك فى مقابل عملهم الادارى ، ويشترط الا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من عضوين معينين والا يزيد مايستولى عليه

ومن ناحية أخرى فان المشرع قد خشى أن تجرى الشركـــه توزيعات لهؤلاء الاشخاص في صورة بدلات تمثيل او استقبال حتى تخضع للضريبة على المرتبات ذات السعر الأقل .

ويمكن أن يستفاد من النص المذكور أن مايحصل عليـــه هؤلاء الأشخاص في هذه الشركات بصفة بدل تمثيل واستقبال معفى من جميع انواع الضرائب بحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه سنويا لكل منهم ، ومايزيد على ذلك فانه يخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة . (١)

وبذلك يكون المشرع قد أضفى على بدلات التمثيـــــل والاستقبال (فيما زاد على الحد الاقصى المذكور) صفـــة الايراد الناتج عن القيم المنقولة حكما حتى لا يخضع لضريبـــة لضريبة المرتبات .

وتجدر الاشارة أن نص هذه الفقرة مستحدث ولم يوجـــد مثيلا له في القانون السابق رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

١٠- "مايؤخذ من أرباح الشركات الخاضعة لأحكام القانـــون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ باصدار نظام استثمار المال العربـــي والأجنبي والمناطق الحرة ، لمصلحة اعضاء مجالـــس الادارة المصريين وكذلك كل مايمنح لهم بأية صفة كانت من بـــدل

= كل منهما في السنة على ثلاثة الاف جنيه سواء كان ذلك في شكل مبلغ ثابت او نسبة مئوية من صافي الربـــح او الميعات أو غير ذلك .

(١) راجع : د. حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٣٢

تمثيل أو مقابل حضور جلسات او مكافآت أو أتعاب اخرى ، وتسرى الضريبة فى هذه الحالة بواقع النصف وذلك خلال مدة الاعفاء الضريبي المقرر للمشروع ودون الاعتداد بأى إعفاء تقرر فى قانون آخر .

وهذا النص الذى ورد فى الفقرة ١١ من المادة الأولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو نص مستحدث لم يكن موجودا من قبل فى ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وان كان يوجد مقابلا له فى المادة رقم ٢٨ فى القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨م.

ولما كان القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ الخاص بنظام الاستثمار للمال العربى والأجنبى والمناطق الحرة يهدف أساسا الى تشجيع الاستثمارات فى مصر فقد نُصّ فيه على اعطاء مزايا عديدة لتحقيق هذا الهدف منها منح اعفاءات ولمدة معينة للمشروعات الاستثمارية من الضرائب تحقيقا لمصلحة الاقتصاد القومى ، ومسايرة لهذا الاتجاه جاء نص هذه الفقرة والتى نحن بصددها ليقرر تخفيف العبء الضريبى لمصلحة أعضاء مجالس الادارة المصريين فى الشركات الخاضعة لأحكام قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، وتمثل هذا التخفيف فى أن كل مايحصلون عليه بأية صفة كانت (من بدلات التمثيل أو مقابل الحضور أو المكافآت أو الأتعاب الأخرى) يكون خاضعا للضريبة على ايرادات القيم المنقولة ولكن بواقع النصف فقط ، على أن يكون ذلك التخفيف مطبقا فقط خلال المدة التى يُعفى المشروع الاستثمارى من دفع الضرائب خلالها وكما هو واضح فان من يستفيد من هذا التخفيف هم فقط اعضاء مجالس الادارة المصريين فى تلك المشروعات دون اعضاء المجالس المذكورة من الأجانب الذين يتمتعون بالاعفاء الكامل من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة وملحقاتها وذلك عن الأرباح التى توزعها المشروعات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وذلك طوال

مدة الاعفاء الضريبى المقرر للمشروع[1] :

ولقد اعتبر المشرع هنا أن مايحصل عليه عضو مجلس الادارة المصرى من الايرادات المذكورة فى حكم الايرادات الناتجة من رأس المال (على الرغم من كون بعضها محدد بايراد مقابل عمل كبدل الحضور والمكافآت والاتعاب) خشية أن ينصرف الإعفاء المقرر لصالح شركات الاستثمار الى هذه الايرادات التى تُعطى لأعضاء مجالس الادارة المصريين خلال مدة الاعفاء الضريبى ، الأمر الذى أخضعها بواقع نصف الضريبة ـ تخفيفا للعبء الضريبى من ناحية ، وانسجاما مع بقية النصوص من ناحية أخرى .

----

(١) وعلى الرغم من ذلك فان نص الفقرة الحادية عشرة من المادة الاولى من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التى نحن بصددها يعد تعديلا لحكم المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه ، والذى يقضى باعفاء الارباح التى توزعها المشروعات الخاضعة لاحكامه من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة وملحقاتها .

المبحث الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة

قبل أن نبدأ في سرد حالات الإعفاء المقررة من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة يحسن أن نشير الى الأمور التالية :

١ - ورد بيان هذه الاعفاءات في المادة الرابعة من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (١)

٢ - ابتغى المشرع من تقريره لهذه الاعفاءات تحقيق أهداف كثيرة نذكر منها : تجنب حدوث الازدواج الضريبي سواء في المجال الداخلي أو الدولي ، وتشجيع الدولة على الحصول على القروض والائتمان اللازم لها وكذا حفز الأفراد والمشروعات على الادخار في صوره المختلفة وممارسة عمليات التأمين .

٣ - يمكن تقسيم الاعفاءات المقررة الى مجموعات أربع على النحو التالي :

أولا : اعفاءات متعلقة بايرادات بذاتها بصرف النظر عن اصحابها او المستفيدين بها .

ثانيا: اعفاءات متعلقة بفوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة بصفة عامة وبنوك القطاع العام .

ثالثا: اعفاءات متعلقة بأرباح وفوائد القيم المنقولة الأجنبية المملوكة لشركات التأمين المصرية .

رابعا: اعفاءات أخرى ورد النص عليها في قوانين خاصة أو بناء على اتفاقيات دولية .

---

(١) عالج القانون القديم ١٤ لسنة ٣٩ هذه الاعفاءات في المواد الاولى والخامسة والسادسة والخامسة عشرة والسادسة عشرة .

أولا : الاعفاءات المتعلقة بايرادات بذاتها بصرف النظر من المستفيدين منهـا :

وجاء النص على هذه الاعفاءات فى الفقرات ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ ، ٧ ، ٨ من المادة الرابعة من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ويمكن تفصيلها على النحو التالى : (١)

١ - **فوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة**

تنص الفقرة الأولى من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة ، بشرط أن تكون داخلة فى حساب المنشـات المنتفعة بها الكائنة فى جمهورية مصر العربية وخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال "

٢ - **الفوائد الدائنة على حسابات اتفاقيات الدفع والقـروض والتسهيلات الائتمانية الاجنبية وارصدة الحسابات الحرة والحسابات الخاصة (الفقرات ٢ ، ٣ ، ٤ من المادة الرابعة)**

- نصت الفقرة الثانية من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " الفوائد المستحقة على الأرصدة الدائنـة للحسابات التى تفتح تنفيذا لاتفاقيات الدفع ، وبشرط المعاملة بالمثـل " .

- وجاء نص الفقرة الثالثة من ذات المادة ليقرر اعفـاء فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليهـا الحكومة أو وحدات الحكم المحلى او الهيئات العامـة أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهوريـة مصر العربية " .

---

(١) نلاحظ ان المشرع هنا قد خرج استثناء على مبدأ عمومية الضريبة (العمومية المادية) المتعارف عليه ضمـن القواعد الحاكمة لفرض وجباية الضرائب فى علم الماليـة العامة حيث قرر اعفاء بعض الايرادات من الخضـوع لـلضريبة وكان لخروجه هذا مبررات تذكر فى كل حالـة على حده .

- وتنص الفقرة الرابعة من المادة سالفة الذكر على أن يعفى من الضريبة " الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبي والجنيه المصرى والحسابات الخاصة بالنقد الاجنبي"، والحسابات الحرة هي حسابات يفتحها البنك اما لشخص مقيم في الخارج حتى يمكنه أن يحول اليها عملات اجنبيه ، أو لشخص مقيم في مصر ليودع فيها نقدا أجنبيا أو مصريا ".

٣ - فوائد الودائع وحسابات التوفير :

تنص الفقرة السابعة من المادة الرابعة من القانون على أن يعفى من الضريبة " فوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لاشراف البنك المركزى المصرى وبصناديق توفير البريد " .

٤ - المزايا النقدية أو العينية التي يحصل عليها المستأمن او المدخر :

وتعفى هذه المزايا عملا بنص الفقرة الثامنة من المادة الرابعة " المزايا النقدية او العينية التي يحصل عليها المستأمن او المدخر من طريق السحب الذي تجريه شركة التأمين أو الإدخار ".

ثانيا : الاعفاءات المتعلقة بفوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة بصفة عامة والبنوك التابعة للقطاع العام (الفقرات ٥ ، ٦ من المادة الرابعة) :

تنص الفقرة الخامسة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السندات التي تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع العام او الخاص بما لا يزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك لآجال تساوى آجال السندات ، وذلك بشرط أن تطرح

السندات المشار اليها للاكتتاب العام وأن تكون أسهم الشركة المصدرة لهذه السندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية

كما تنص الفقرة السادسة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " فوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام والبنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠٪ والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى ، متى كان اصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية .

ثالثا : الاعفاءات المتعلقة بأرباح وفوائد القيم المالية الاجنبية المملوكة لشركات التامين المصرية (الفقرة التاسعة من المادة الرابعة) :

ـ نصت الفقرة التاسعة من المادة الرابعة على أن يعفى من الضريبة " الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقولة الاجنبية التى تلتزم الشركات المصرية للتأمين واعادة التأمين بايداعها وباستمرارها مودعة فى الخارج طبقا للقوانين الأجنبية أو اتفاقيات اعادة التأمين ، لتكوين ضمان يوازى حصتها فى المخصصات الفنية أو أى التزامات أخرى ناشئة عن عمليات التأمين او اعادة التأمين .

رابعا : الاعفاءات المقررة بموجب قوانين خاصة أو بناء على اتفاقيات دولية :

ـ نظم المشرع فى عدة قوانين مستقلة عن القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وعن القانون الجديد رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، اعفاء بعض التوزيعات التى كانت تخضع أصلا للضريبة على ايرادات القيم المنقولة كما تقرر هذا الاعفاء بموجب اتفاقيات دولية :

بالنسبة للاعفاءات التى تقررت بقوانين خاصة : يمكن ذكر بعض الامثلة :

- اعفاء ناتج استثمار اموال مؤسسة التأمينات الاجتماعية (الآن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية) بموجب القانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩م.
- اعفاء الناتج من إندماج الشركات (قانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٢) .
- توزيعات شركات استثمار المال العربى والأجنبى فيما عدا ما استثناه منها البند ١١ من المادة الأولى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م.

الفصل الثاني
تحديد وعاء الضريبة وسعرها وتحصيلها

وينقسم هذا الفصل الى مبحثين ، نتناول في المبحث الأول الأحكام المتعلقة بكيفية تحديد وعاء الضريبة وسعرها وفي المبحث الثاني : ندرس الاحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة .

المبحث الأول
تحديد وعاء الضريبة وسعرها

أولا : الأحكام المتعلقة بكيفية تحديد وعاء الضريبة :

بعد أن وضحت المادة الأولى بفقراتها المتعددة الايرادات التي أخضعها القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ للضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة ، ورد نص المادة الثالثة ليبين كيفية تحديد وعاء الضريبة وفقا لكل ايراد من هذه الايرادات . وهذا التحديد أمر أساسي لتحصيل الضريبة .

وفيمايلي نورد بيانا لكيفية هذا التحديد :

١ - فيما يتعلق بالسندات واذون الخزانة والقروض على اختلاف انواعها ، ويتحدد وعاء الضريبة بمقدار الايراد الموزع او الفائدة او أية مزايا أخرى . وهنا نلاحظ أن هذه الفقرة تتفق مع ماورد في المادة الثامنة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م. "

٢ - وفيما يتعلق بمكافآت التسديد : يتحدد وعاء الضريبة بقيمة الفرق بين سعر اصدار السند والمبلغ الذى سدد فعلا . وهذا أيضا يتفق مع ماورد في الفقرة الرابعة من المادة الثامنة من القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩م.

٣ - وفيمايتعلق بالأنصبة ، يتحدد الوعاء بقيمة مايحصل عليه حاملو السندات وأصحاب السلفيات والودائع من هذه الأنصبة ، وهذا يتفق كذلك مع نص الفقرة الرابعة من المادة الثامنة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م.

٤ - بالنسبة للايرادات التي ورد النص بشأنها في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة الأولى من القانون الحالي[١] فان وعاء الضريبة يتحدد بقيمة الايراد أو الفائدة أو أية مبالغ أخرى مما نصت عليها ، وذلك كله بعد خصم الضرائب الأجنبية المسددة عنها .

٥ - فيما يتعلق بفوائد الديون والودائع والتأمينات يتحدد وعاء الضريبة بقيمة الفوائد[٢] وتستحق الضريبة هنا بمجرد الوفاء بقيمة الفوائد مهما كانت الصورة التي يتم الوفاء بها ، واذا ماحدث وتم تسديد كل أو بعض الديون دون الفوائد ، تحسب الضريبة على أساس أن الفوائد قد سددت أولا ، ولايسرى ذلك على الديون التي تخفض بحكم قضائي ولا على التسديدات التي تتم بطريق التوزيع القضائي[٣] وهذا الحكم يقابله ماورد في نص المادة ١٨ من القانون ١٤ لسنة ٣٩

---

(١) راجع بشأن هذه الايرادات ، ماسبق ذكره في صدر الحديث عن نطاق الضريبة على ايرادات القيم المنقولة

(٢) وفقا للتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب والخاصة بالمادة ١٨ من ق ١٤ / ٣٩ ، بأن تحصل الضريبة على المجموع الكلي للفوائد ، كما أن الفوائد تخضع للضريبة ولو تجاوزت الحد القانوني .

(٣) من صور الوفاء اجراء المناقصة على الفوائد الدائنة وبعد تنازل الدائن عن الفوائد المستحقة له صورة من صور الوفاء بها . واذا ثبت اعسار المدين او افلاسه فلا يلزم الدائن بالضريبة متى ثبت انه لم يحصل على فائدة لدينه (تعليمات مصلحة الضرائب) .

٦ ـ وأخيرا فانه فيمايتعلق بالايرادات التي ورد النص بشأنها في الفقرات ٧ ، ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١ من المادة الأولى من القانون الحالي ، والتي سبق بيانها في مجال الحديث عن نطاق الايرادات الخاضعة للضريبة ، نص المشرع على أن يحدد وعاء الضريبة بقيمة المبلغ الذي يحصل عليه المستفيد فعلا .

وتجدر الاشارة هنا ، أنه بمجرد وضع الايراد الذي حدد كما سبق ، تحت تصرف المكلف (او الممول) فان الضريبة تستحق عليه ، لأن تحقق ذلك يعني حدوث الواقعة المنشئة لديون الضريبة . وتظهر أهمية تحديد هذه الواقعة في حالة تغير سعر الضريبة ، فالسعر الذي يطبق هو ذلك السعر الذي يكون معمولا به وقت تحقق تلك الواقعة .

ثانيا : <u>سعر الضريبة</u> :

وفقا لنص المادة الثانية من القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ـ " يكون سعر الضريبة ٣٢٪ من اجمالي الايراد الذي تسري عليه الضريبة " . وهذا هو السعر الاسمي للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة . ولقد بينت المادة الخامسة من أحكام اصدار هذا القانون (المنشور في العدد ٣٧ من الجريدة الرسمية في ١٠ سبتمبر ١٩٨١) أن هذا السعر يعمل به من أول شهر اكتوبر ١٩٨١م .

ويسري هذا السعر النسبي الموحد على اجمالي الايرادات الخاضعة للضريبة ، كما يشمل هذا السعر الضريبة الاضافية لوحدات الحكم المحلي (م ٢٠ من القانون الحالي) .

ويلاحظ أن هذا السعر يقل فى الواقع عن ذلك الذى كان مطبقا فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، حيث كان السعر فى ظل هذا القانون (١٧٪ من قيمة الايرادات الخاضعة للضريبة) مضافا اليه الضرائب الاضافية كضرائب الدفاع والأمن القومى والجهاد والتى كان يصل معها سعر الضريبة بالفعل الى ٤٠,٥٥٪ من قيمة وعاء الضريبة . (١)

وبالنسبة لما يمنح لأعضاء مجالس الادارة المصريين بشركات الاستثمار الخاضعة للقانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ كبدل تمثيل أو مقابل حضور الجلسات أو أية مكافآت أو أتعاب أخرى ، فان هذه الايرادات تخضع كما ذكرنا لنصف الضريبة المقررة خلال مدة الاعفاء الضريبى ، أى أن سعرها النسبى خلال هذه المدة هو ١٦٪ من اجمالى الايرادات سالفة الذكر . (٢)

---

(١) - الغيت جميع الضرائب الاضافية من دفاع وامن قومى وجهاد بموجب القانون ١٥٧ / ١٩٨١ ونصت المادة ١٩٣ منه على انه لا يجوز لوحدات الحكم المحلى ان تفرض ضرائب مماثلة للضرائب المقررة بهذا القانون كما لا يجوز لها أن تفرض ضرائب اضافية على هذه الضرائب .

- وفى التطور التاريخى لسعر الضريبة على ايرادات القيم المنقولة راجع : د. عاطف صدقى . المرجع السابق . ص ١٠٤ ، الفقرة او البند ١١ من المادة الاولى من القانون ١٥٧ / ١٩٨١ ، وقد سبق شرحه فى مجال الحديث عن نطاق الضريبة .

(٢) كانت المادة العاشرة من هذا القانون تنص على انه على كل شركة او منشاة او هيئة ان تحجز مايكون عليها دفعة من الارباح والفوائد وغيرها مما تسرى عليه الضريبة بمقتضى المواد : ١ ، ٢ ، ٣ من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها لكى توردها مباشرة الى مصلحة الضرائب .

المبحث الثاني

تحصيل الضريبـة

تناولت المواد من ٥ الى ١٢ ، بيان الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، ويمكـــن ايضاحها كمايلي :

١ - **وسيلة التحصيل واستحقاق الضريبة :**

تنص المادة الخامسة على أن أداء الضريبة يستحق فى ذات المواعيد المقررة لسداد الايرادات التى تسرى فيهـا الضريبة . ويجب أن يتم توريدها لمأمورية الضرائب المختصه خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تستحق فيه .

وتكون الضريبة على حساب الدائن دائما ولا يجـوز الاتفاق على مايخالف ذلك .

ويبدو من هذا النص أنه اذا اتفق الدائن والمديـن على أن يتحمل الأخير الضريبة ولم يوردها لمصلحة الضرائب في المواعيد المحددة لذلك ، فان من حق مصلحة الضرائب أن تتخذ كافة الاجراءات القانونية اللازمة لتحصيلها من الدائن

كما تنص المادة السادسة على أن طريقة التحصيل تتمثل فى الحجز عند المنبع ، وهى ذات الطريقة التى كانت تعـد أصلا عاما فى التحصيل فى ظل القانون القديم ١٤ لسنـة ١٩٣٩م.[1]

---

(١) على كل شركة أو منشأة أو هيئة أن تحجز مايكون عليها دفعة من الأرباح والفوائد وغيرها مما تسرى عليـه الضريبة بمقتضى المواد ١، ٢، ٣ من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها لكى توردها مباشرة الـى مصلحة الضرائب .

وفقا لنص المادة المذكورة تلتزم كل هيئة أو شركـــة أو منشأة أو جهة بأن تحجز مايكون عليها دفعة من الفوائـــد وغيرها من الايرادات المنصوص عليها بالمادة (١) من هـــذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها وتوريدها خلال خمســة عشر يوما الى مأمورية الضرائب المختصة .

ومن هذا النص يتضح أن المنشآت أو الهيئات الـــتى تقوم باجراء التوزيعات الخاضعة للضريبة هى التى تلـــتزم بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب خلال المدة المحـددة ، دون حاجة الى انتظار ورد بها ، اذ أن هذا الورد لا يصدر الا اذا أخل المسئول عن توريد الضريبة الى المصلحة بالتزاماته فى هذا الشأن .

وتجدر الاشارة هنا الى أن تقرير مسئولية هذه الهيئات من توريد الضريبة لا ينفى اطلاقا أن المدين الحقيقى بالضريبه (الممول الفعلى) انما هو صاحب الايراد الخاضع للضريبـــة بحيث اذا عجزت مصلحة الضرائب عن تحصيل الضريبة مـــن الهيئة التى وزعت هذا الايراد ، فان للمصلحة أن ترجـــع عليه بها ، فهذه المنشآت لا تعدو أن تكون وسيطا بين مصلحة الضرائب وبين المدين بالضريبة ، الا أن هذه الوساطـــــة تتضمن نوعا من المسئولية عن الضريبة [1] فاذا لم تقم هـــذه الهيئات بتوريد الضريبة فانها تتعرض للجزاء المنصوص عليـــه فى المادة ١٧٢ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والذى بمقتضاه يترتب على التأخير فى توريد الضريبة عن الموعد المحـــدد ، استحقاق مقابل تأخير فى أول يناير من كل سنة يعادل سعـر

---

(١) يهدف المشرع عادة من تقرير المسئولية عن اداء الضريبة الى ضمان وتسهيل تحصيلها والحيلولة دون التهـرب منها .

راجع فى ذلك د . زين العابدين ناصر ، علم الماليـة العامة ... ، المرجع السابق ، ص ٣٣٨ - ٣٤٠ .

الفائدة على القروض المعلنة من البنك المركزى المصرى ، كما تقضى المادة ١٨٩ من ذات القانون بأن يحكم على من يخالف حكم المادة الخامسة منه بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال مالم يؤد من الضريبة .

وأضافت الفقرة الثانية من المادة السادسة أنه فى حالة المزايا والتوزيعات العينية تلتزم الشركة بتوريد الضريبة المستحقة على أن تستأد يها من صاحب الشأن ولها فى هذا السبيل حق الحبس المقرر قانونا .

٢ - تحصيل الضريبة المفروضة على التوزيعات التى تجريها هيئات اجنبية لا تعمل فى مصر :

تنص المادة السابعة من القانون على أنه " يلتزم كل من يحصل على أى من ايرادات القيم المنقولة الأجنبية الخاضعة للضريبة المنصوص عليها فى البندين ٣ ، ٤ من المادة الأولى من هذا القانون أن يؤدى الضريبة المستحقة لمأمورية الضرائب خلال خمسة عشر يوما من تاريخ تسلمه للايراد او خلال ستون يوما على الأكثر من تاريخ الاستحقاق .

كما يلتزم كل بنك أو شركة أو منشأة تحصل مباشرة أو بواسطة غيرها أى مبلغ من الايرادات المشار اليها بأن تحجز منه قيمة الضريبة المستحقة عليه لتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر بالنسبة لما يكون قد حجز لحساب المصلحة خلال الشهر السابق " .

وهذه المادة بفقرتيها [1] تتضمن حكمين من أحكام تحصيل الضريبة على الايرادات التى تناولتها المادة الأولى

---

(١) هذه المادة فى القانون الجديد تقابلها المادتان ١٣ ، ١٤ من القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م.

فى فقرتيها الثالثة والرابعة والتى سبق أن أشرنا اليهما عند حديثنا عن نطاق الضريبة .

الحكم الأول : مؤداه أن المستفيد بتوزيعات الهيئات والشركات والمنشآت الاجنبية (التى لا تعمل فى مصر والتى تخضع رغم ذلك للضريبة المصرية ، اذا كان أصحابها من المصريين او من الأجانب المقيمين عادة فى مصر) يلتزم بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب خلال المدة المحددة .

والسبب فى الزام المستفيد ـ وليس الهيئة أو الجهة الموزعة ـ بدفع الضريبة ، يرجع الى الصعوبة العملية والتى تتمثل فى أن الجهات أو الهيئات التى تجرى التوزيعات، هيئات أجنبية،لا تخضع لسلطان القانون المصرى ، الأمر الذى يصعب معه الزامها بحجز الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية ، ولقد افترض المشرع فى هذا الحكم أن صاحب الايراد يتلقاه مباشرة من الهيئة الأجنبية .

أما **الحكم الثانى** : فيتعلق بالحالة التى يتلقى فيها صاحب الايراد من الخارج ايراده بواسطة بنك أو شركة أو منشأة ففى هذه الحالة أوجب القانون على هذه الجهات أن تحجز قيمة الضريبة المستحقة على الايراد وتوردها لمصلحة الضرائب المختصة خلال المدة المحددة. (١)

٣ ـ **تحصيل فوائد الديون المطلوبة للبنوك ودور التسليف وشركات الاموال :**

تنص المادة الثامنة من القانون على أنه بالنسبة لفوائد الديون المطلوبة للبنوك ودور التسليف وشركات الأموال التى مركزها مصر او لها فرع فيها ، يكون الدائن هو المكلف بتوريد

---

(١) ويجب على هذه الجهات ان تمسك دفترا مرقم الصفحات تدون فيه العمليات أولا باول ، وان تبقى على الحوافظ والدفاتر مدة لا تقل عن خمس سنوات لاطلاع موظفى مصلحة الضرائب المختصين عليها عند الاقتضاء ....

الضريبة فى المواعيد وطبقا للشروط والأوضاع التى تحددهـــا اللائحة التنفيذية . والذى نجد هنا هو البنوك ودور التسليف وشركات الاموال . ولقد جعل القانون هذه الجهات هـــى المكلفة بتوريد الضريبة لأنها أكثر ضمانا فى توصيل حق مصلحة الضرائب اليها مما لو ترك هذا الأمر للمدينين ، ومن جهـــة أخرى فان هذه الجهات هى التى تقوم بحساب الفوائـــد المستحقة . (١)

وعلى هذه الجهات أن تقدم الى المأمورية المختصـــة فى خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر يناير وشهـــر ابريل وشهر يوليو وشهر اكتوبر من كل سنة بيانا بالفوائـــد المدفوعه اليها خلال الثلاثة أشهر السابقة عن الديـــون والودائع غير المتصلة بمباشرة المهنة .

٤ - تحصيل فوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين بمصـــر وثابتة بعقود رسمية أو عرفية :

تنص المادة التاسعة من القانون على أنه " بالنسبـــة لفوائد الديون المطلوبة لافراد مقيمين بمصر وتكون ثابتة بمقتضى عقود رسمية محررة فى مصر او محررة فى الخارج ومشمولـــة بالصيغة التنفيذية فى مصر ، يلتزم الدائن عند حلول موعـد تسديد أى مبلغ من مبالغ الفائدة ان يورد الى مأمورية الضرائب المختصة قيمة الضريبة المطلوبة على مجموع الفوائد المستحقـــة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع هذه الفوائد كليهـا أو بعضها" . على أنه فى حالة تسديد جزء من الفائدة فـــلا يلتزم الدائن بتوريد ضريبة تزيد على ما قبضه من الفائدة .

---

(١) المادة الثامنة من القانون الحالى تقابل المادة ٢٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ مع تعديلات طفيفة فـــى الالفاظ المستخدمة ، لبيان التفاصيل الخاصـــة بالاجراءات ـ راجع المادة (٤) من قرار وزير الماليـــة رقم ١٦٤ لسنة ١٩٨٢ والخاص باللائحة التنفيذيـــة للقانـــون .

فاذا لم تسدد الفوائد كلها او بعضها فى ميعاد الاستحقاق التزم الدائن بتبليغ مامورية الضرائب المختصة خلال شهرين من ميعاد الاستحقاق طبقا للاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

ويلاحظ من هذا النص بفقراته الثلاث ، أن على الدائن المقيم بمصر التزامان :

اولهما : هو ملزم بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب فى الحالة التى نحن بصددها ، والسبب فى الزامه بذلك يرجع الى تحقيق ضمان اكثر لتحصيل الضريبة مما لو عهد بالالتزام الى المدين الذى قد يكون مقيما فى الخارج .

ثانيهما : أنه ملتزم بابلاغ مأمورية الضرائب المختصة خلال المدة المحددة ، اذا لم تسدد له كل الفوائد أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق ، وذلك حتى لا تقع عليه مسئولية عدم توريد الضريبة فى المواعيد المحددة .

وتقع هذه الالتزامات على عاتق الدائن المقيم فى مصر اذا كانت الفوائد المطلوبة له مثبتة فى عقد رسمى تم تحريره فى مصر أو تم تحريره فى الخارج مع شمولها على الصيغة التنفيذية فى مصر .

فاذا كانت فوائد الديون المطلوبة لأفراد مقيمين فى مصر قد تم اثباتها بأوراق عرفية او لم تكن قد حررت سندات بها ، ففى هذه الحالة يصبح المدين هو المكلف عند قيامه بتسديد الفوائد كلها أو بعضها أو عند قيامه بتسديد الدين بحجز مقدار الضريبة المستحقة كاملة من المبالغ التى يلتزم بأدائها وتوريده الى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية مصحوبا باقرار موقع منه طبقا للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية (م ١٠) .

والواقع أن فى ذلك تطبيقا للأصل العام الذى ذكرناه بشأن تحصيل الضريبة والذى يتمثل فى قاعدة الحجز عند المنبع

٥ ـ <u>الزام الطرف المقيم فى مصر بتقديم اقرار بالفوائد المستحقة</u>

وتجدر الاشارة الى أنه بالرغم من أن المشرع قد حدد الحالات التى يلتزم فيها كل من دافع الايراد (الجهة الموزعة) والمستفيد (الدائن بالتوزيعات) بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب ـ كما سبق ايضاحه ـ فان ذلك لم يمنع المشرع من النص على الزام أى منهما بالقيام بهذا الاجراء متى كان الطرف الآخر مقيما بالخارج وفى هذا الشأن تنص المادة ١١ فقرة ٢ على أنه " ومع مراعاة ماهو مقرر من الزام أحد الطرفين بتوريد قيمة الضريبة الى مأمورية الضرائب المختصة ، على الطرف الآخر اذا كان مقيما فى مصر أن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ دفع الفوائد اقرارا مبينا به كل التفاصيل الخاصة بتلك الفوائد طبقا للأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية . (١)

فاذا لم يقدم هذا الاقرار بقى مسئولا قبل مصلحة الضرائب عن الوفاء بدين الضريبة .

ومن هذا النص يتضح رغبة المشرع فى تحقيق الضمان اللازم لحصول الخزانة العامة على الضريبة المستحقة لها اذا كان الملتزم أصلا بتوريدها يقيم فى الخارج .

٦ ـ <u>ضمانات أخرى لتحصيل الضريبة</u> :

بالاضافة لكل ماتقدم من ضمانات لتحصيل الضريبة وحصول الخزانة العامة على حقها المقرر قانونا ، نص المشرع على ضمانات أخرى تمثلت فى التزامات تفرض على من يؤول اليه دين ذو فائدة ، واقرارات بالايرادات المدفوعة وبالمستفيد بها وعقوبات توقع على من يخالف أحكام القانون الضريبى ، ونوضح

---

(١) تقابل هذه الفقرة المادة ٢٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م .

ذلك فيمايلي :

ـ بالنسبة للالتزامات : تنص المادة ١٢ من القانون على أن " يلتزم كل من يؤول اليه أو ينتقل اليه دين ذو فائدة مهما تكن الطريقة التى آل أو انتقل بها الدين ، بأن يتحقق من أداء الضريبة المستحقة على تلك الفوائد ، والا كان مسئولا عنها شخصيا ، وذلك دون الاخلال بما هو مقرر من اجراءات أخرى .

ـ وهذا النص كما هو واضح يقرر المسئولية التضامنية لمن يؤول أو ينتقل اليه دين ذو فائدة فى أداء الضريبة المستحقة . ويعد ذلك وسيلة لرقابة تحصيل الضريبة حفاظا على مستحقات الخزانة العامة .

ـ وفيمايتعلق بالاقرارات : تنص المادة (١٤٠) من القانون بأنه " على البنوك والشركات والهيئات والأشخاص الذين من مهنتهم بصفة أصلية أو تبعية ازاء ماتنتجه القيم المنقولة من أرباح وايرادات وغيرها أن يقدموا الى مصلحة الضرائب قبل اول مارس من كل سنة اقرارا مبينا به :

١ ـ أسماء ومحال اقامة ووظائف أو مهن الأشخاص الذين قيدت لحسابهم أو أديت اليهم أية مبالغ مما تنتجه القيم المنقولة سواء كانت اسمية او لحاملها خلال السنة السابقة .

٢ ـ مقدار المبالغ المؤداه لكل منهم او المقيدة لحسابه خلال السنة السابقة سواء أكان الأداء او القيد فى الحساب مقابل تقديم الكوبونات ، أو ما يقوم مقامها أم غير ذلك ، مع ايضاح نوع القيم المالية المؤداه نتاجها وطبيعة المبلغ المؤدى .

وفى حالة عدم تقديم الاقرار سالف الذكر فقد نص البند رقم ٢ من أولا بالمادة ١٨٧ من القانون على أن

يعاقب المخالف بغرامة لاتقل من ٢٠٠ جنيه ولاتجاوز ٥٠٠ جنيه .

وكذلك بالنسبة للعقوبات المقررة على مخالفة أحكام القانون ، تنص المادة ١٨٤ من القانون على أن من يخالف حكما من أحكام المادة ١١ فقرة ١ من القانون [١] يعاقب بالحبس مدة لاتقل من شهر ولاتتجاوز ستة أشهر وبغرامة لاتقل من ١٠٠ جنيه ولاتجاوز ٥٠٠ جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين ، فضلا من تعويض لايقل عن ٥٠٪ ولايزيد على ثلاثة أمثال مالم يؤد من الضريبة ، واذا عاد الممول الى ارتكاب نفس المخالفة فى خلال ثلاث سنوات ضوعفت العقوبة المشار اليها .

تقادم دين الضريبة :

وفقا لنص المادة ٩٧ فقرة ١ (والمعدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٥٠) يتقادم دين الضريبة ويسقط بالتالى أداؤها عن الممول بمضى خمس سنوات من تاريخ استحقاقها وهذه المدة تنقطع بالتنبية على الممول بأداء الضريبة . وتعتبر الاوراد أو الاعلانات أو اخطارات المطالبة بمثابة تنبيهات قاطعة للتقادم ، اذا سلمت للممول أو نائبه القانونى أو أرسلت اليه بخطاب موصى عليه مع علم الوصول .

أما حق الممول فى مطالبة مصلحة الضرائب برد مادفعه لها دون وجه حق ، فانه يسقط بمضى سنتين ، ويبدأ سريان هذه المدة من يوم دفع الضريبة الا إذا ظهر الحق

(١) تنص هذه المادة على انه يلتزم المدين ان يحجز الضريبة ويوردها الى مأمورية الضرائب المختصة فى المواعيد المحددة وطبقا للاوضاع المبينة فى المادة السابقة - (١٠) وذلك اذا كان الدائن من الافراد المقيمين فى الخارج أو كان الدين لشركة أجنبية فى مصر مهما يكن نوع السند المثبت للدين .

في طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها الجهة التي قامت بالتحصيل ففي هذه الحالة يبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه في الرد بكتاب موصى عليه .

- وإذا قام الممول بإرسال خطاب موصى عليه مع علم الوصول الى الجهة المختصة يطالبها فيه برد مادفعه بغير وجه حق ، فان ذلك يعد تنبيها قاطعا للتقادم المسقط لحقه. (١)

----

(١) راجع في ذلك : د . زين العابدين ناصر: النظام الضريبي المصري ، ١٩٦٨ ، القاهرة ، ص١٤١ .

الباب الرابع

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

مقدمـــة :

تعتبر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من أهم الضرائب المباشرة النوعية على الدخل ، سواء من ناحية حصيلتها أو من ناحية ماتثيره من أبحاث فقهية واختلاف فى الرأى بين مصلحة الضرائب والممولين .(١)

ولقد أجمعت الدراسات على أن هذه الأهمية وضحت فى ظل القانون القديم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وكذلك فى ظل القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وفى ظل هذا القانون وردت الأحكام المنظمة للضريبة فى الباب الثانى من الكتاب الأول (المواد من ١٣ الى ٥٤) (٢)

وسوف تكون دراستنا لهذه المواد فى فصلين :

فى الأول : نتناول نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة فيها .

وفى الثانى : ندرس وعاء الضريبة ، سعرها ، وأحكام تحصيلها .

---

(١) تشير الاحصائيات الى أن نسبة حصيلة هذه الضريبة فى المجموع الكلي لحصيلة الضرائب كانت ٥ر٧٪ سنة ٦٠/ ١٩٦١ وارتفعت هذه النسبة لتصل الى ٤ر٣٤٪ سنة ١٩٨٠ وفيما يتعلق بنسبة حصيلة هذه الضريبة فى الضرائب المباشرة فقد بلغت ١ر٣٤٪ سنة ٧٠/ ٧١ ، ووصلت هذه النسبة الى ٩ر٥٧٪ سنة ١٩٧٩ . راجع تفصيلات هذا التطور فى : نظام الضرائب - الحاضر والمستقبل ، مرجع سابق ، ص ٧٨ ، ٧٦ ، وكذلك البنك الاهلى المصرى ، النشرة الاقتصادية - العدد الاول ٨٤ ص ٤٣ .

(٢) عدلت بعض احكام هذا القانون بالقانون رقم ٨٧ لسنة ٨٣ وسنشير الى ذلك كلما وردت مناسبة ذلك .

الفصل الأول

نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منهـا

تنصب دراستنا في هذا الفصل على المجال أو الاطار الذى يضم الحالات التى تخضع للضريبة . ولقد بينت هـذه الحالات المواد من ١٣ الى ٢٣ من القانون الحالى ، كما أوضحت المواد ٣٢ ، ٣٣ الاعفاءات المقررة .

ورغم أن القانون التجارى المصرى ـ مثله فى ذلك مثل التشريع الفرنسى ـ لم يأت بتعريف محدد للأعمال التجارية الا أنه أورد فى مادته الثانية تعدادا لما يعتبر عملا تجاريا، ويتجه الفقه الحديث الى أن ماورد فى هذه المادة ، هـو على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر لهذه الأعمال التى تتسم بالتطور والتنوع. (١)

وقبل بيان اطاق هذه الضريبة ، فان دراسة خصائصها والشروط التى يجب توافرها حتى يمكن فرضها ، يبدو أمـرا على جانب كبير من الأهمية ، حيث تتميز هذه الضريبة بعـدة خصائص ويقتضى سريانها توافر بعض الشروط ، تختلف فيهـا عن غيرها من الضرائب النوعية على الدخل .

---

(١) واذا كان جانب من الفقه قد اعتبر ان المضاربة اساسا لاعتبار العمل تجاريا،فان ذلك قد انتقد حيث ان المضاربة يمكن أن تتوافر فى أعمال مدنية ، كما ان المضاربـة قد لا تتحقق فى بعض الاعمال (مثلا سحب الكمبيالات او تظهيرها) ومع ذلك فانها وبنص القانون اعمـال تجارية . والرأى الراجح حاليا هو اعتبار التداول ضابطا او معيارا لاعتبار العمل تجاريا ، ويقصد بالتداول كافة الاعمال التى تتم بين حالة الركود الاولى لدى المنتـج وحالة الركود الثانية لدى المستهلك ومن ثم فهى تشمل عملية التحويل التى يتولاها الصانع ، وعمليات النقـل واستلام السلع وبيعها . اما شراء المستهلك للسلعـة فيعتبر عملا مدنيا .

راجع في ذلك : د . حسن كمال ، الضرائب على الدخل القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٦٣ - ٦٦ .

وتنقسم دراستنا لهذا الفصل الى أربعة مباحث :

المبحث الأول : فى الخصائص المميزة للضريبة .

المبحث الثاني : فى الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة

المبحث الثالث : فى نطاق الضريبة (الحالات التي تخضع ارباحها لها) .

المبحث الرابع : الاعفاءات المقررة من الضريبة .

المبحث الأول
الخصائص المميزة للضريبة

رغم أن الكتاب الأول من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد وردت به الأحكام المتعلقة بالضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، ومنها بالطبع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الا أن هذه الضريبة تتميز بخصائص تختلف اختلافا واضحا عن خصائص الضريبة التي سبقتها (الضريبة على ايرادات القيم المنقولة) ، كما تختلف عن خصائص الضرائب اللاحقة عليها ، ويمكن ايضاح ذلك من اجمالي هذه الخصائص فيمايلي :

١ - تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على دخل ينتج من مساهمة رأس المال والعمل معا .

٢ - هذه الضريبة عينية وشخصية في ذات الوقت .

٣ - هي ضريبة اقليمية .

٤ - هي ضريبة سنوية .

٥ - تربط هذه الضريبة على أساس اقرارات يقدمها الممول وتحصل بتوريد قيمتها لمصلحة الضرائب .

٦ - تأخذ بمبدأ الاستحقاق .

٧ - هى ضريبة نوعية مباشرة .

واذا كانت السمة الأخيرة لهذه الضريبة هى سمة مشتركة لكل الضرائب على الدخل فهى نوعية ، لأنها تفرض على نوع منها بذاته من الدخل يتمثل فى صافى أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية ، وهى مباشرة حيث يتحمل عبؤها صاحب هذا الدخل نفسه ، الا أن الخصائص الست الأخرى تميز هذه الضريبة عن غيرها من ضرائب الدخل بصفة عامة ، وعن الضريبة على ايرادات القيم المنقولة بصفة خاصة .

ففيما يتعلق بالسمة الأولى ، رأينا أن الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة تفرض على الدخل الناتج من رأس المال المنقول وحده ، بينما تفرض الضريبة التى نحن بصدد بيان أحكامها ، على دخل يتمثل فى الأرباح التجارية والصناعية والتى يشترك فى تحقيقها عنصر رأس المال الذى يخاطر به أصحاب المنشأة وكذلك المجهود الذهنى أو المادى الذى يبذله هؤلاء من أجل انجاح النشاط الذى تمارسه المنشأة . (١)

والضريبة هنا تسرى على الدخل بمعناه الواسع (الذى يشمل أرباح الاستغلال العادية والرأسمالية والعارضة) (٢) ومع ذلك ، فقد خرج المشرع على هذه القاعدة العامة فى بعض الاحيان . (٣)

---

(١) يلاحظ أن المشرع يفرق فى المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها ، ويتضح هذه التفرقة فى نواحى متعددة منها : تطبيق السعر النسبى الثابت المرتفع نسبيا ، أو تطبيق أساليب التصاعد فى سعر الضريبة مع التدرج فى الدخل ، ومراعاة الظروف الشخصية لبعض انواع الدخل ... الخ .

(٢) سنوضح ذلك عند دراسة وعاء الضريبة فى الفصل الثانى .

(٣) فقد اخضع لهذه الضريبة ايرادات ناتجة من عنصر العمل وحده (السمسرة والعمولات العارضة) كما انه قد استبعد بعض الايرادات الناتجة من اختلاط راس المال والعمل (دخل الاطباء والمحامين ...) من الخضوع لهذه الضريبة واخضعها لضريبة أخرى ، ويرجع ذلك لكون مساهمة رأس المال تعد قانونية .

أما السمة الثانية لهذه الضريبة والتي تتمثل في كونها ضريبة عينيه وشخصية في نفس الوقت ، فان ذلك يرجع الى أنها تفرض على نوع معين من الدخل مثلها في ذلك مثل الضريبة على ايرادات القيم المنقولة (سمة العينية) ، الا أنها تتميز عنها بجواز خصم مايقابل الحد الأدنى لنفقات المعيشة للممول وأعبائه العائلية ، كما أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تفرض على الايراد الصافي للممول بعد خصم كافة التكاليف التي كان إنفاقها لازما للحصول على الايراد (سمة الشخصية) . وقد لاحظنا أن الضريبة السابقة لا يُراعى فيها ذلك .

وفيما يتعلق بالسمة الثالثة لهذه الضريبة (كونها ضريبة سنوية) فان ذلك يعني أنها تفرض على مجموع الدخل السنوي للمنشأة التجارية والصناعية (صافي الربح) خلال السنة السابقة أو في فترة الاثني عشر شهرا التي اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الأحوال (المادة ٢٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

وقد رأينا أن الضريبة على ايرادات القيم المنقولة ليست سنوية ، حيث تفرض على كل توزيع في أي وقت خلال السنة . ومن الجدير بالذكر أن الأخذ بقاعدة السنوية يستلزم تطبيق قاعدة أخرى ، هي قاعدة (استقلال السنوات المالية) ويعني ذلك أن كل سنة مالية للمنشأة تعتبر مستقلة بذاتها عن غيرها من السنوات .

واذا كانت قاعدة السنوية هي القاعدة العامة في هذه الضريبة ، فان المشرع قد خرج عليها في حالات خاصة على سبيل الاستثناء ، حيث أجاز المشرع في هذه الحالات التي نص عليها على سبيل الحصر - ربط الضريبة على أساس

مدة أقل أو أكثر من السنة .[1]

أما بالنسبة للسمة الرابعة (كونها ضريبة اقليمية) فلقد ورد النص عليها صراحة فى المادة ١٤ مقررا : " تسرى الضريبة على أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر ... " ، وذلك يعنى أن الضريبة تفرض على الأرباح التى تتحقق داخل حدود الدولة ، بصرف النظر عن جنسية الممول (تبعية سياسية) أو موطنه (تبعية اجتماعية) . أى أن المشرع قد استند فقط الى معيار التبعية الاقتصادية فى فرض الضريبة

---

(١) هذه الحالات هى :

أ - حالة توقف المنشأة او التنازل عنها : وهنا تربط الضريبة على الارباح التى تحققت حتى تاريخ التوقف او التنازل .

ب - فى حالة بدء النشاط : وهنا تربط الضريبة عن الفترة منذ بداية النشاط حتى نهاية السنة المالية التى يحددها الممول كاساس للمحاسبة فى السنوات التالية .

جـ - حالة السمسرة او العمولة العارضة : حتى ولو كان دفع السمسرة عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة ، فان دافعها يلتزم بحجز الضريبة المستحقة عن كل مبلغ يدفعه كعمولة او سمسرة .

د - حالة الخسارة : وذلك وفقا لنص المادة ٢٥ من القانون الحالى ، حيث اجاز المشرع خصم الخساره من ارباح السنة او السنوات التالية بحد اقصى خمس سنوات .

هـ - الارباح التى نتجت عن صفقة واحدة

وعلى ذلك فان الضريبة لاتسرى على أرباح المنشآت الموجودة في الخارج حتى لو كان يملكها مصريون او أجانب يقيمون عادة في مصر ، مادام أن الكيان المستقل قد توافر لها في الخارج .

ولقد رأينا أن الضريبة على ايرادات القيم المنقولة يؤخذ في فرضها بمعايير التبعية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية

وفيمايتعلق بالسمة الخامسة : فلقد ورد النص عليها في المادة ٣٧ " يلتزم الممول بتقديم الاقرار الذى يبين فيه تقديرا لأرباحه وخسائره في السنة السابقة وما يستند اليه في هذا التقرير ، ويقع هذا الالتزام على عاتق الممول حتى ولو لم تكن لديه دفاتر أو حسابات " ، كما تحصل الضريبة من الممول عن طريق توريده لقيمتها لمصلحة الضرائب .

وبذلك تختلف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن الضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، والتى تحصل بطريق الحجز عند المنبع كما سبق أن بينا ذلك .

وأخيرا ، فان الضريبة التى نحن بصددها تأخذ بمبدأ الاستحقاق ، ومعنى ذلك ، أنها لا تستحق الا على الارباح التى تحققت بالفعل ، وقد أخذ القضاء بهذا المبدأ الذى يعبر عنه بمبدأ الحق الثابت ، وبناء على ذلك فان المبيعات تمثل ايرادات لتلك الفترة والمصروفات المتعلقة بتلك الفترة تعتبر تكاليف بصرف النظر عن واقعتى

التحصيل والسداد . (١)

---

(١) بالنسبة للمنشآت العقارية التى تتعامل فى الأراضى عن طريق تقسيمها وبيعها بالتقسيط على آجال قد تمتد الى ١٥ سنة او اكثر من ذلك ، فقد أثار تطبيق هذا المبدأ جدلا ، وكذلك الحال بالنسبة للمنشآت التى تبيع بالتقسيط للسلع المعمرة ، فهل يعتبر ثمن البيع كله ايرادا فى السنة التى تم فيها التعاقد ؟ أو تتم تجزئته بين السنوات المختلفة تبعا لما يسدد خلالها او تبعا لاستحقاق الاقساط ؟ .

ذهب قسم الرأى بمجلس الدولة الى أن التقسيط لا يؤثر فى تحديد الربح ، فمادام البيع قد تم فقد تحقق الايراد بصرف النظر عن واقعة التحصيل ، بينما ذهبت محكمة النقض الى الأخذ بفكرة تجزئة الأقساط والتكلفة بين سنوات الاقساط ، أى تبعا لما يستحق من اقساط راجع فى ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٧١ - ٧٢ .

المبحث الثاني
الشروط الواجبة لسريان الضريبة

رغم أن المشرع لم ينص صراحة على الشروط واجبة التحقق حتى تسرى الأحكام المتعلقة بالضريبة على الأرباح الصناعية ، بينما ورد النص على الأحكام الأخرى المتعلقة بالنطاق والوعاء والسعر والاعفاءات واجراءات الربط والأداء ، الا أن الفقه الضريبي فى مجموعه يتفق على وجوب أن تتوافر الشروط الثلاثة الآتية حتى تسرى هذه الضريبة :

١ - وجوب توافر نية الكسب (قصد الربح) .
٢ - وجوب أن يمارس الممول مهنته بصفة مستقلة (الاستقلال)
٣ - ضرورة ان يكون الربح لمنشأة مستقلة فى مصر (مبدأ الاقليمية) .

- ففيما يتعلق بالشرط الأول : (قصد الربح) : فان هذا القصد يتوافر وتتحقق هذه النية ، اذا كان هدف نشاط الممول هو الارتزاق بتحقيق أرباح . وفى ظل القانون القديم (١٩٣٩/١٤) ، كان لابد من تحقق هذا الشرط بالاضافة الى وجوب توافر الاحتراف للممول (أى تكرار القيام بالعمل المتخذ حرفة أو مهنة له) . ولكن القانون الحالى فى مادته ٢/١٣ اقتصر على اشتراط توافر قصد الربح حتى لو تحقق هذا الربح من صفقة واحدة ، **فى هذه الحالة يستفاد قصد الربح من طبيعة الصفقة دون أى اعتبار آخر يصاحبها [(١)] وكقرينة مؤكدة بتوافر قصد الربح . فانه يكفى**

(١) اذا قام شخص - بصفة عارضة - بشراء منزل ثم باعه وحقق نتيجة لذلك ربحا ، فان ذلك الربح لم يكن خاضعا للضريبة التى نحن بصددها فى ظل القانون القديم طالما أن هذا الشخص لم يتخذ من شراء وبيع المنازل حرفه معتادة له ، وكان الاستثناء الوحيد الذى خرج به المشرع عن قاعدة الاحتراف فى ظل هذا القانون هو ماورد فى نص المادة ٣٢ مكرر والذى يقضى بسريان الضريبة على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة والسمسرة العارضة التى لا تتصل بمباشرة المهنة - راجع د. عادل حشيش ، المرجع السابق ص ١٩ .

أن تكون السلعة أو الشيء محل الصفقة ، مما لا يدخل في الاستعمال العادى للشخص في كميتها ونوعها .

ولا يؤثر في توافر هذا الشرط تخصيص صاحب المهنة دخله منها لأغراض خيرية ، لأن ذلك يعد استعمالا للدخل لا يمنع فرض الضريبة ، وكذلك فان تحقق شرط "توافر نية الكسب" يؤدى الى سريان الضريبة بصرف النظر عن مشروعية الربح أو أهلية من يحصل عليه .

أما عن الشرط الثاني ، وهو يتعلق بالطبع بالأشخاص الطبيعيين ، دون الأشخاص الاعتبارية ، فانه يعنى أن الممول الذى تخضع أرباحه لهذه الضريبة ، يجب ألا يكون تابعا لغيره في ممارسته لمهنته ، وأيا كانت هذه التبعية (اقتصادية أو قانونية) ، فاذا توافرت رابطة التبعية [1]، ولم يكن الاستقلال في الممارسة متحققا ، فان الضريبة واجبة السريان في هذه الحالة تكون ضريبة أخرى هي الضريبة على المرتبات والأجور .

---

(١) فلو قام صاحب منشأة بتوكيل شخص بالتصرف في أعمال معينة مقابل نسبة مئوية من الأرباح ، فان هذا الشخص يخضع فيما يحصل عليه للضريبة على كسب العمل (المرتبات والأجور) ، لأنه لا يمارس عمله مستقلا وانما في حدود الرابطة القانونية القائمة بينه وبين صاحب المنشأة .

- راجع : د . زين العابدين ناصر " النظام الضريبى المصرى " ، مرجع سابق ، ص ١٨٧ .

- وإذا مارس شخص مهنته مرة باعتباره مستقلا ، ومرة أخرى باعتباره تابعا ، فانه يخضع فى الحالة الأولى للضريبة التى نحن بصددها ، وفى الحالة الثانية يخضع للضريبة على المرتبات والأجور. (١)

وبصفة عامة ، فان الممول فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، عادة مايقدم عملا ورأس مال ، ويتحمل مخاطر النشاط الذى يمارسه مستقلا دون تبعية لغيره.(٢)

وفيمايتعلق بالشرط الثالث ، والذى يقضى بضرورة أن تكون الأرباح الخاضعة للضريبة ، قد تحققت لمنشأة تعمل فى مصر ، بصرف النظر عن جنسية صاحبها أو موطنه أو تحققت فى الخارج من نشاط لايتخذ شكل منشأة مستقلة (المادة ١٤ من القانون الحالى وكذلك المادة ٣٣ من القانون ٣٩/١٤) فان ذلك ينبع من السيادة الاقتصادية للدولة داخل حدودها ويعنى هذا الشرط أن الضريبة تلحق بالمنشأة ذاتها - أيا كان مركزها - مادامت تمارس نشاطها فى مصر ، وترتبط بالربح وجودا وعدما . (٣)

---

(١) ومثال ذلك : أحد الاطباء يدير لحسابه مستشفى يملكها (مستقل) ، ولكنه يعمل ايضا بعض الوقت فى مستشفى أخر نظير أجر او مرتب (تابع) .

(٢) وتطبيقا لذلك ، انظر حكم محكمة النقض فى مجلة التشريع والقضاء ، س ٥ ، عدد ١٨ ، ص ٢٠٧ .

(٣) وعلى العكس من ذلك فان الضريبة لاتسرى على أرباح المنشآت التى تشتغل فى الخارج حتى ولو كانت مملوكة لمصرى أو لاجنبى متوطن فى مصر .

وقد يحدث أن جزءا من نشاط المنشأة يمارس في مصر ويتم الجزء الآخر منه في الخارج [1]، ويثار في هذه الحالة سؤالان : الأول : متى تعتبر المنشأة التى مركزها فى مصر مشتغلة في الخارج ، ومن ثم لا تخضع للضريبة ؟ ، والتساؤل الثاني : متى تعتبر المنشأة الأجنبية مشتغلة في مصر ، ومن ثم تخضع أرباحها للضريبة المصرية ؟ .

وفيما يتعلق بالتساؤل الأول : فلقد سبق أن ذكرنا أن الضريبة لا تسرى على المنشات الموجودة بالخارج ، حتى ولو كان صاحبها مصريا أو اجنبيا مقيما فى مصر ، أو حتى لو كان مركزها في مصر ، ولكن يشترط في هذه الحالة ، وحتى لا تخضع أرباح هذه المنشآت للضريبة المصرية أن تكون هذه المنشآت الموجودة في الخارج مستقلة ، ومنفصلة عن كل منشأة موجودة في مصر. [2]

أما فيما يتعلق بالتساؤل الثاني : فلقد أسفرت الاجابة عنه عن خلاف كبير في الفقه والقضاء . ولقد تمثلت الصعوبة فى كون مجرد مزاولة نشاط تجارى أو صناعى فى مصر كافيا فى ذاته لفرض الضريبة حتى ولو لم يكن للمنشأة الأجنبية مكتب أو محل أو فرع في مصر . [3]

وبعبارة أخرى ، هل من الضرورى أن يتوافر للمنشأة الأجنبية الوجود المادى (المحل) ، أو أنه يكفى مجرد الوجود الوظيفى " الاعمال التجارية والصناعية " في مصر حتى تخضع أرباحها للضريبة ؟ .

---

(١) كما هو الحال بالنسبة لشركات الطيران وشركات الملاحة البحرية وشركات التامين مثلا .

(٢) لمراجعة بعض القضايا التطبيقيه فى هذا الشأن. انظر د. عاطف صدقى - التشريع الضريبى المصرى - ، دار النهضة العربية ، القاهرة ٦٨ ، ص ١٨٧ - ١٩٠ .

(٣) فى مصر وفرنسا ، اسفر التطبيق العملى لمبدا الاقليمية عن الكثير من المشكلات .
- راجع فى ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابق ذكره ، ص ٧٩ .

أ ـ ذهب رأى الى القول بأن خضوع الأرباح للضريبة المصرية يتوقف على مزاولة النشاط (الذى انتج هذه الارباح) عن طريق منشأة مستقلة تشتغل فى مصر ولها كيان فعلى (وجود مادى) فيها ، فان لم توجد المنشأة بهذا المعنى فلا التزام بخضوع أرباحها للضريبة ، وتعد منشأة مستقلة تخضع للأحكام الضريبية كل هيئة أو مؤسسة تجارية أو صناعية تسير فى اعمالها على أساس مستقل دائم كالفروع ومكاتب الشراء واماكن تخزين البضائع وكافة المحال التى تجرى بها عمليات تهدف الى تحقيق أرباح .

ويرى أصحاب هذا الرأى أن الأخذ بمعيار المنشأة الثابتة على هذا النحو يحقق النفع للمنشآت العاملة فى ميدان التجارة الخارجية كما أنه يجنبها مساوىء الازدواج الضريبى .

ب ـ ويذهب رأى آخر الى أن عبارة " كل منشأة مستقلة" فى مصر تعنى مباشرة نشاط تجارى أو صناعى فى مصر على وجه الاعتياد سواء وجد الكيان المادى للمنشأة أو لم يوجد ذلك لأن القانون لم يشترط ان يكون للمنشأة كيان مادى محلى خاص ، فالمعيار اذن هو هذا الوجود الوظيفى وليس الوجود المادى .

ولقد أيدت محكمة النقض المصرية فى أحكام كثيرة لها هذا الرأى الأخير[1] ، كما أيده حكم محكمة مجلس الدولة

---

(١) ولعل من أوضح هذه الاحكام ذلك الحكم الذى صدر فى ٢٠ / ٥ / ٥٤ فى القضية رقم ٥٩ لسنة ٢٣ قضائية مجموعة احكام ومبادىء النقض الضريبى ، وضع الاستاذين نوح عبد الرحمن ، ومحمد بدران ، القاهرة ١٩٦٠ ، ص ٤٧٩ .

الفرنسي الصادر في ٢٥ مارس سنة ١٩٤١ (١) ، ونحن نرى أن ماذهبت اليه محكمة النقض في أحكامها ، هو مايجب الأخذ به وذلك لمايلي :

١ - لأنه يساير الفهم الحقيقي لمبدأ الاقليمية .

٢ - لأنه يتمشى مع روح النص الواردة في القانون الجديد والتي تتمثل في امتداد نطاق او مجال الضريبة على النشاط الذى يمارس داخل البلاد متى توافرت الشروط الأخرى .

٣ - في صدد بيانها لما يعتبر منشأة مستقلة تعمل في بلد آخر ، ذهبت اللجنة المالية لعصبة الأمم المتحده الى أنه توجد منشأة مستقلة للشركة الأجنبية اذا كان الوسيط أو الوكيل المقيم في غير البلد الذى توجد فيه هذه الشركة يتخذ احدى الصور الآتية (وكيلا مفوضا يتولى عادة ابرام العقود لحساب هذه الشركة أو كان مرتبطا بعقد استخدام ويزاول نشاطا نيابة عن مؤسسته نظير أجر ، أو اذا أودع الوكيل أوالوسيط في مخزن أو مستودع وبصفة معتادة بضائع مملوكة للمشروع الأجنبي بغرض بيعها) .

وهذا يؤكد أن المنشأة المستقلة الأجنبية يمكن أن توجد بنشاط أشخاص وليس حتما بوجود هياكل مادية أو مكانية . (٢)

---

(١) راجع: د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٧٩ .

(٢) لايعتبر الممثلون التجاريون والمندوبون الجوالون منشآت مستقلة للمؤسسات التي يمثلونها ، ماداموا لا يدخلون في احدى الفئات السابق ذكرها . راجع في ذلك : الاستاذ محمد مرسي فهمي (الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية) طبعة سنة ١٩٥٦ ، الجزء الأول ، ص ١٤ - ٢٧ .

٤ ـ رغم أن الأخذ بهذا الرأى ، قد يؤدى الى اتساع مجال الازدواج الضريبى ، الا أن الأصل فى تفادى ذلك هو عقد الاتفاقات الدولية والتى تنص على شروط المعاملة بالمثل .

ـ وجدير بالذكر الى أن نص المادة ١٤ من القانون الحالى والذى يقرر سريان الضريبة على كل منشأة مستقلة فى مصر ، يعنى أن الاشتغال هو تكرار للمهنة أو على الأقل هو ممارسة للنشاط أكثر من مرة الا أن ذلك يتعارض مع النص الوارد فى المادة السابقة عليها ، والذى يقيد سريان الضريبة على صافى الأرباح الناتجة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، الأمر الذى يلزم معه تعديل النص بالاضافة أو استبداله بنص جديد يقضى بفرض الضريبة على كل ربح يتحقق فى مصر .

المبحث الثالث
نطـاق الضريبـــه
(الحالات التي تخضع أرباحها للضريبة)

نظمت المواد من ١٣ الى ٢٢ من القانون الحالى الأحكام المتعلقة ببيان نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعيـــة وقد تضمنت هذه المواد المهن والأشخاص والمنشآت والحـــرف التى تخضع أرباحها للضريبة ، ونستعرض أحكام هذه المـــواد ايجازا فيمايلي :

(١) * مادة ١٣ " تفرض ضريبة سنوية على صافى أرباح أصحـــاب المهن والمنشآت التجارية والصناعية ومن بينها منشـــآت المناجم والمحاجر والبترول وغيرها أو المتعلقة بالحـــرف بغير استثناء الا ماينص عليه القانون .

" كما تسرى هذه الضريبة على صافى الأرباح التى تتحـقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصـــر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية القواعــــد التنظيمية لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هـــذه المادة ".(١)

* واذا كانت هذه المادة توضح نطاق الضريبة بالأربــــاح الصافية التى تحققها كل من : المهن والمنشآت التجارية والصناعية ، ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول ، والمهن المتعلقة بالحرف ،وأى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، فان مزيدا من ايضاح هذا النطـــاق يقتضى ابداء الملاحظات الآتيـة :

---

(١) هذه المادة تقابل فى القانون القديم المادة رقـــم ٣٠ (قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

أولاً : لم يحدد المشرع الفرنسي صراحة متى تعتبر المهنة أو المنشأة تجارية ، وبهذا ترك تحديد ذلك للفقه والقضاء من ناحية ، وللقانون التجارى من ناحية أخرى . وفى الفقه نجد بعضا منه يذهب الى تعريف المهنة بأنها " تخصيص الفرد لنشاطه بصفة رئيسية ومعتادة للقيام بمهمة أو بعمل معين مستهدفا الحصول على ربح من ورائه " ـ كما يذهب الى تعريف المنشأة بأنها " تعمل على أن تؤلف بين العناصر اللازمة للنشاط المهنى[1].

- والملاحظ أن التشابه بين التعريفين يبدو واضحاً ، فالمنشأة ليست الا مجموعة من التنظيمات يقوم بها أفراد يستهدفون منها ممارسة مهنة معينة . وللتمييز بين الأعمال التجارية وغيرها ، يذهب رأى الى أنه يجب الرجوع فى تحديد المقصود بالمهن والمنشآت التجارية والصناعية الى القانون التجارى وخصوصاً مادته الثانية ، مادام أن التشريع الضريبى لم يوضح ذلك . ولكن يؤخذ على هذا الرأى أن ماورد فى المادة الثانية من القانون التجارى كان على سبيل المثال وليس الحصر ، ومن ناحية أخرى ، فان القانون

---

(١) راجع : -G. Ripert, "Traite elementair de droit Commercial". Ed. 1948. p. 57.

وكذلك ـ احمد ثابت عويضه " ضريبة الارباح التجارية والصناعية فى القانون التجارى المصرى ـ دراسة مقارنة " ، ١٩٦٧ ، ص ١١٨ .

التجاري ، ولو أنه ألحق الأعمال الصناعية بالأعمال التجارية (١) ، الا أن ذلك لاينفي وجود بعض الأعمال الصناعية (من الناحية الفنية) ولكنها لاتعتبر أعمالا تجارية - طبقا لنصوص القانون التجاري - وذلك كأعمال المحاجر واستغلال ينابيع المياه العذبة ...

- ومواجهة لهذا المأخذ ، ذهب رأى آخر الى أنه يمكن قياس المهن الخاضعة للضريبة على الأرباح ، على ما أوردته المادة الثانية من القانون التجاري ، طالما تشابهت معها .

- ولكن يعيب هذا الرأى ، أن الأخذ به سيخول للادارة المالية اخضاع كل مهنة تراها هي تجارية للضريبة لمجرد امكان قياسها على ماورد في نص المادة الثانية ، الأمر الذى قد يؤدى الى تعسف الادارة وتحكمها (٢) .

- وتوفيقا بين الرأيين السابقين ، يذهب البعض الى ضرورة الأخذ بما ورد في القانون التجاري ، لتحديد مايعتبر من المهن تجاريا ، والأخذ بالمعيار الفني الاقتصادي (الذى يعتبر أن المهن التي تتناول المواد بالتحويل أو التغيير مهن صناعية) لتحديد مايعتبر من المهن صناعية (٣) .

---

(١) ذلك لأنه اعتبر مايتعلق بالمقاولات والاعمال المتعلقة بالمصنوعات اعمالا تجارية .

(٢) راجع : د . محمد حسن الجزيرى ، ضريبة الدخل في التشريع المصرى - الكتاب الثاني ، الضريبة على الارباح التجارية والصناعية " المطبعة العالمية ، القاهرة ، ص ٤٩

(٣) راجع : د . حسين خلاف " الوجيز في تشريعات الضرائب المصرية ، ١٩٥٢ ، ص ١٦ ، د . محمد حلمى مراد تشريع الضرائب ، الجزء الاول - ١٩٦٤ ، ص ٢١١ - ٢١٤ . ويرى البعض أن الصناعات التحويلية تعد اعمالا تجارية ، وأن الصانع يعتبر تاجرا وانه كان يكفى أن ينص المشرع هنا على اصحاب المهن التجارية - راجع : د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٩٤ .

ونحن نرى أن تحديد طبيعة العمليات التى تخضع للضريبة التى نحن بصددها ، يتوقف على أمرين : أولهما يتعلق بخصائص هذه الايرادات ،فيجب أن تكون أرباحا نتجت من تفاعل واستغلال عنصرى العمل ورأس المال معا بقصد الكسب وعلى وجه الاستقلال على نحو ماسبق بيانه فى شروط سريان الضريبة . والأمر الثانى يتعلق بتحديد طبيعة المهن أو المنشآت التى تسرى الضريبة على أرباحها : وهنا فانه وفقا للرأى الراجح - يمكن أن يستعان فى تحديدها بالمعيار القانونى (الاسترشاد بماورد فى القانون التجارى) أو معيار القياس والمشابهة أو المعيار الفنى (بالنسبة للأعمال الصناعية) ، كما يمكن الاستعانة بهذه المعايير مجتمعة . وقد جرى قضاء بعض المحاكم على الأخذ بذلك .(١)

ولعل مايؤكد صحة هذا الرأى أن هناك أعمالا تعتبر تجارية حتى ولو لم يتوافر فيها عنصر الاحتراف والتكرار مثل العمولة والسمسرة وأعمالا أخرى لاتعتبر تجارية الا اذا توافر فيها عنصر الاحتراف مثل جميع عقود المقاولات المتعلقة بالعروض التجارية .

ثانيا : والملاحظة الثانية تتعلق بمنشآت المناجم والمحاجر والبترول ، فالواقع أن أعمال هذه الصناعات الاستراتيجية تعتبر اعمالا مدنية (٢) ، الا أن المشرع قد أخضع أرباحها

---

(١) احكام : محكمة مصر الابتدائية فى ١٩٤٣/٦/٢٠ ، ومحكمة الاسكندرية الابتدائية فى ٥٠/١١/١٤ . وقد جرت ادارة الضرائب الفرنسية على تفضيل معيار القياس والمشابهة ، راجع فى ذلك : د . زين العابدين ناصر - المرجع السابق ، ص ١٧٣ ، د . لبيب شقير دروس فى ضرائب الدخل فى الاقليم المصرى ، ١٩٦٠، ص١٩٤

(٢) راجع : د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق ص٣٥ د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ٩٤ .

للضريبة ، وربما يرجع ذلك الى سببين : الأول : تعتبر هذه المنشآت من قبيل المنشآت الصناعية ، ومن ثم لزم خضوعها للضريبة ، وذلك عملا بعموم نص المادة (١٣) . والسبب الثاني : يتمثل في أن الأرباح التي تخضعها هذه المنشآت تنتج من اندماج عنصري العمل ورأس المال .

ثالثا : فيما يتعلق بالمهن المتعلقة بالحرف ، وهي التي يحترفها ـ عادة ـ صغار الصناع ، والذين يقتصر عملهم اما على صنع مايقدم من عملائهم من خامات ، أو شراء الخامات بقدر مايطلب منهم أداءه (كالنجار والحداد والحائك ... الخ) فالواقع أن هؤلاء ـ بهذا الوصف يتميزون عن العامل أو الأجير أو الموظف ، اذ أنهم يمارسون حرفتهم على سبيل الاستقلال ، معتمدين بصفة أساسية على خبرتهم الشخصية ، ومستعينين بقدر بسيط من رأس المال ، كما أنهم يتعاملون مباشرة مع الجمهور ـ وليس تحت امرة صاحب عمل أو لحسابه . وقد لوحظ في السنوات الأخيرة ، ارتفاع أجور هذه الفئة ارتفاعا يجاوز حدود الاعفاء لأعباء المعيشة الأمر الذي يوجب مساهمتهم في الأعباء العامة للدولة .

رابعا : والملاحظة الأخيرة ، على المادة ١٣ ، تتعلق بما ورد فيها من خضوع الأرباح الناتجة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحده (١) . وفي ظل القانون

---

(١) في ظل القانون القديم (١٤ ـ ١٩٣٩) ، جرى الفقه والقضاء ، على أن احتراف المهنة أو الحرفة بمعنى الاعتياد والاستمرار في القيام بنشاط معين يعد شرطا أساسيا للخضوع للضريبة على الارباح وقد استخلص هذا الشرط من نص المادة ٣٢ من القانون سالف الذكر وكذلك من نص المادة رقم ٣٣ مكررة والتي اضيفت لهذا القانون وكانت تقضي بسريان الضريبة على كل مبلغ يدخل على سبيل السمسرة والعمولة ولو كان دفعه عن عمل عارض لايتصل بمباشرة المهنة ، ويفهم من هذا النص انه ورد على سبيل الاستثناء من الأصل العام وهو ضرورة تكرار القيام بالعمل .

القديم (١٤ - ١٩٣٩) كانت القاعدة العامة هي عدم خضوع الأرباح المحققة من صفقة واحدة للضريبة باعتبارها أرباحا عارضة [٢] ، وظل الأمر على ذلك ، حتى تبين أن بعض الصفقات المنفردة تحقق أرباحا طائلة بما يستلزم طبقا لمقتضيات العدالة الاجتماعية ـ فرض الضريبة عليها ، وصدر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ قاضيا بفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، حتى لو نتجت من صفقة واحدة ، وقد أخذ القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بذات الاتجاه ، وصدرت اللائحة الداخلية التنفيذية لهذا القانون في مادتها الثامنة المقصود بالصفقة الواحد بأنها كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي او للاستثمار وبشرط :

أ ـ أن يزيد ثمن الشراء أو البيع من عشرة آلاف جنيه أو أن يزيد اجمالي الربح المحقق على ألفي جنيه .

ب ـ أن تكون العملية ناتجة من نشاط تجاري او صناعي

(٢) ـ وطبقا لنص المادة ١٤ : " تسري هذه الضريبة على أرباح كل منشأة في مصر متى كانت متخذة شكل منشأة فردية ، وكذلك على أرباح الشريك المتضامن في شركات الاشخاص والشريك في شركات الواقع ، كما تسري الضريبة على حصة الشركاء الموصين في شركات التوصية البسيطة" كما تخضع للضريبة ارباح المنشأة المشتغلة في مصر الناتجة من مباشرة نشاط في الخارج مالم يكن متخذا شكل منشأة مستقلة .

---

(١) حكم محكمة الاسكندرية المختلطة في قضية شركة فانهوجاردن بوتيه ، وحكم النقض الصادر في ١٩٥٣/٢/١٩ ، تأييدا للحكم السابق .

وعلى هذه المادة يمكن ذكر الملاحظات التالية :

أولا : أورد القانون الحالى تحديدا لشكل المنشآت التى تخضع أرباحها للضريبة ، بينما كان النص فى القانون القديم (٣١ / ٢) ينطبق على كل المنشآت المشتغلة فى البلاد (١)

ثانيا : فيما يتعلق بشركات التوصية البسيطة ، فان توزيعاتها ـ وفى حدود معينة ـ كانت خاضعة للضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، ومايزيد عن ذلك ، كانت تفرض عليه ضريبة باسم الشركة ـ وذلك فى ظل القانون القديم ـ ، اما فى ظل القانون الحالى ، فانه أخضع صراحة ـ كما هو واضح من النص المتقدم ـ حصة الشركاء والموصين فى هذه الشركات لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

(٣) وجاء نص المادة ١٥ مكررا " تسرى الضريبة على الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة كل ربح يحققه أى شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة " .

" كما تسرى الضريبة على كل مبلغ يدفع لأى شخص طبيعى أو معنوى على سبيل العمولة أو السمسرة ، ولو كان دفعه من عمل عارض لايتصل مباشرة بمهنته وذلك بغير أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف أو للأعباء العائلية (٢)

---

(١) وكان نص هذه المادة " تسرى الضريبة على الشركات المساهمة مهما يكن الغرض منها " ـ ويمكن فهم هذا التحديد فى ظل القانون الحالى لانه أفرد الكتاب ـ الثانى منه لبيان الاحكام الخاصة بشركات الاموال (١١١ ـ ١٢٧) ، راجع د . عادل حشيش ، المرجع السابق ، ص ٧٢ .

(٢) يقابل هذه المادة المواد ٣٢ ف ٢ ، ٣٢ مكرر من ق ٣ ذات القانون ١٤ ـ ٣٩ ، والمعدلة ، القانون .

وملاحظاتنا على هذه المادة تتمثل فيمايلي :

أولا : حددت هذه المادة نطاق الضريبة في الأرباح الناتجة من : السمسرة ، الوكالة ، العمولة ، اعمال الوساطه المختلفة .

ثانيا : السمسرة هي عملية يقوم بها شخص (السمسار) تتمثل في قيامه على التقريب بين طرفي صفقة لاتمامها نظير عمولة أو سمسرة يتقاضاها من أحد الطرفين أو من كليهما . وهو يقوم بذلك باسمه ولحساب نفسه ، دون أن يكون وكيلا أو نائبا عن أحد الطرفين ، كما أنه لا يعتبر تابعًا لمن وسطه [1]

أما الوكيل بالعمولة[2] ، فانه وفقا لنص المادة ٨١ من القانون التجاري ، يعمل باسمه نفسه أو باسم الشركة بأمر آخر يدعى الموكل وعلى ذمته مقابل أجر يسمى العمولة . والوكيل بالعمولة يعتبر طرفا في عقدين : عقد الوكالة الذي يربطه بالموكل ، وعقد الصفقة التي يجريها مع الغير . ومن ثم فانه يتميز عن السمسار - الذي تقتصر مهمته على التقريب بين طرفين دون أن توجد علاقة تعاقدله مع أيهما [3] .

---

(١) وتعتبر اعمال السمسرة من الاعمال التجارية وفقا لنص المادة الثانية من القانون التجاري ، وذلك بصرف النظر من طبيعة العقد (مدنياكان أو تجاريا) . وحتى يستحق السمسار مكافاته لابد من توافر الشروط التاليه: (أن يكون مفوضا من عميله بالتوسط للبحث عن متعاقد وان يتم الاتفاق بين الطرفين وان يكون اتمام العقد قد تم بناء على تدخل السمسار) .... راجع د . حسين النوري - مدخل القانون التجاري والقانون البحري ص ٢٢٩

(٢) الوكالة بالعمولة هي من الاعمال التجارية ايضا وفقا لنص المادة الثانية من القانون التجاري .

(٣) يذهب البعض الى ان عقد الوكالة يتضمن اسماء ثلاثة أشخاص : الموكل والوكيل بالعمولة والغير (راجع د . حسن الجزيري - المرجع السابق ، ص ٦١) .

وفيمايتعلق بأعمال الوساطة : فلقد أخضعها المشرع كلها للضريبة محل البحث دون اشتراط توافر الاحتراف حيث أن السمسرة هي في حد ذاتها عملا تجاريا ، وأيا كانت طبيعة الاعمال المتعلقة بها مدنية كانت أو تجارية

ويشترط في القائم بأعمال الوساطة : (تعلق عمله بما ورد في المادة والاستقلال)

(٤) كما قررت المادة ١٦ " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعى ، سواء شمل الايجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية ، كما تسرى الضريبة على الارباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية .

وعلى هذا النص يمكن ابداء الملاحظات التالية :

أولا : استحدثت هذه المادة سريان الضريبة على تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية .

ثانيا : علق المشرع خضوع التأجير هنا للضريبة على أن يكون ملحقا بالمحل كل أو بعض العناصر المادية (وتشمل الاثاث والعدد والادوات والآلات وغيرها) اوالمعنوية (وتشمل الاسم التجارى ، شهرة المحل ، حق الاختراع والعلامات التجارية وغيرها) ، فان تم التأجير بدون هذه العناصر ، فانه لايخضع للضريبة التى نحن بصددها (١)

---

(١) وذلك باعتبار المنشآت هنا قد اعدها اصحابها مؤجره لخدمة اغراض تجارية وصناعية ـ راجع الاستاذ حسن الغرباوى واخرين ـ الجديد فى ضرائب الدخل ـ ص ٩٥ واذا اقتصر الأمر على تأجير العقار دون اثاث ، أو ادوات ، فان العمل لايعتبر تجاريا ، وليس هناك نص باخضاعه للضريبة ومن ثم لاتخضع ايرادات هذا المحل للضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، وكل ما يخضع له صاحب هذا العقار هو ضريبة المبانى .... راجع: د . عاطف صدقى ـ المرجع السابق ، ص ١٦٥ .

ثالثا : تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من عقد التأجير سواء كان المؤجر مالكا للمحل أو الآلات أو مستأجرا لها ، مع توافر الشروط الأخرى التي سبق الاشارة اليها .

(٥) نصت المادة ١٧ / ١ على أنه " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للمهن والمنشآت المنصوص عليها في هذا الباب وكذا الارباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك او الاستيلاء على اى اصل من هذه الاصول سواء اثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها" .

واذا ماتم استخدام ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة من هلاكها او الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء اصول رأسمالية جديدة تؤدى الى زيادة الانتاج وتحسينه خلال نفس السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض او خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة ، تستنزل قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على الممول من السنة أو السنوات المالية التالية للبيع او للاستبدال ، كل ذلك بشرط امساك دفاتر منتظمة على النحو المحدد فى المادة (٣٦) من هذا القانون بدون الاخلال بأية مزايا منصوص عليها فيه " .

(٦) وقررت المادة ١٨ / ١ " تسرى الضريبة على الأرباح التى يحققها من يشيدون او يشترون العقارات لحسابهم بقصد بيعها وعلى الارباح الناتجة من عمليا تقسيم اراضى للبناء والتصرف فيها (١)

وعلى هذا النص يمكن استخلاص الملاحظات التالية :

---

(١) تقابل نص المادة ٣٢ / ٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م.

أولا : قصد المشرع من هذا النص مد نطاق الضريبة ليشمل اعمالا لا تعد تجارية وفقا لنص القانون التجاري فشراء وبيع العقارات هو عمل مدني ، لا يتوافر فيه عنصر المضاربة ، الا أن المشرع قد استند - في ذلك وبحق - الى أن هذه الأعمال تحقق أرباحا لا تقل عما تحققه المنشآت التجارية والصناعية .

ثانيا : يشترط فيما يتعلق بتشييد العقارات او شرائها بقصد بيعها - ان يكون البيع قد تم بعد التشييد او الشراء فان كان العقار موهوبا أو موروثا فان ارباحه لا تخضع للضريبة التي نحن بصدد بيان احكامها . كما يشترط أن تتوافر لدى مشيد العقار او مشتريه نية بيعه فيما بعد[1] ، وكذلك يجب أن يتوافر عنصر الاعتياد على هذا النوع من النشاط ، ويستخلص ذلك من مجموع الظروف القائمة في كل حالة [2]

ثالثا : فيما يتعلق بالأرباح الناتجة من عمليات تقسيم الأراضي المعدة للبناء والتصرف فيها ، فانه يشترط لخضوعها للضريبة أن تكون الاراضي معدة للبناء ، وان تكون مملوكة للممول نفسه فردا كان أو شركة (بصرف النظر من اسباب التملك) [3] ، وان يتم التصرف في تلك الاراضي بعد تقسيمها .

---

(١) فان اشترى شخص منزلا او شيده مسكنا في جهة معينة ثم تراءى له ان جهة اخرى افضل له ولظروف عمله فان بيع مابناه او ما اشتراه مع تحقيق ارباح له لا يخضع للضريبة .

(٢) ليس معنى التكرار هنا أن تتكرر صفقات البيع وصفقات الشراء بل يكفي أن تتكرر هذه او تلك .. راجع : د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ٥٦ .

(٣) كالشراء او الميراث او الهبة .... الخ .

(٧) ونصت المادة ١/١٩ على أنه " استثناء من حكم المادة (٣١) من هذا القانون[1] تفرض ضريبة بسعر ٥ ٪ وبغير أى تخفيض على اجمالي قيمة التصرف فى العقارات المبنية او الاراضى داخل كردون المدينة ، سواء أنصب التصرف عليها بحالتها او بعد اقامة منشآت عليها ، وسواء أكان هذا التصرف شاملا العقار كله او جزء منه أووحدة سكنية منه او غير ذلك ، وسواء كانت اقامة المنشآت على ارض مملوكة للممول او لغيره " .

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث فى العقارات الآيلة من مورثه بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الاسهام فى رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية فى الأسهم المقابلة لها مدة خمس سنوات. كما يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الفروع او تقرير حق الانتفاع على العقار او تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما ولا تعتبر تصرفا خاضعا للضريبة المشار اليها البيوع الجبرية ادارية كانت او قضائية وكذلك نزع الملكية او الاستيلاء للمنفعة العامة او للتحسين (مادة ٥/١٩) .

(٨) وقررت المادة ١/٢٠ " تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير اكثر من وحدة سكنية مفروشة او جزء منها سواء كانت معدة للسكن او لمزاولة نشاط تجارى او صناعى او اى نشاط آخر مما يخضع للضريبة على ارباح المهن غير التجارية على أساس قيمة الايجار الفعلى مفروشا مخصوما منه خمسون فى المائة مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها فى المادة ٢٤ من هذا القانون ".

---

(١) تتناول المادة ٣١ من القانون الحالى ـ التى تستثنى من حكمها النص المذكور ـ بيان سعر الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وسوف نوضحها تفصيلا فيما بعد .

" وفي جميع الاحوال لايجوز ان تقل قيمة الايجار المتخذ أساسا لربط الضريبة بالتطبيق لحكم الفقرة السابقة عما يأتي : (١)

أولا : عشرة أمثال القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للأماكن المنشأة قبل اول يناير سنة ١٩٤٤م.

ثانيا : سبعة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للاماكن المنشأة منذ اول يناير ١٩٤٤ الى ٥ نوفمبر ١٩٦١

ثالثا : خمسة امثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للاماكن المنشأة منذ نوفمبر ١٩٦١ حتى ٦ اكتوبر ١٩٧٣م.

رابعا : ثلاثة امثال القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للاماكن المنشأة منذ ٦ اكتوبر ١٩٧٣م.

" وتربط الضريبة على أساس الارباح الفعلية ايرادا ومصروفا بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة في عقارات تقع خارج جردون المدينة " .

وفي جميع الاحوال تخفض الضريبة المستحقة الى النصف بالنسبة للوحدات السكنية المفروشة المؤجرة للجامعات والمعاهد ودور العلم لسكنى الطلاب وفقا للاوضاع والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية (٢)

---

(١) هذه الفقرة مضافة بالقانون رقم ٤٦/٧٨ والمعدلة بالقانون الحالي وفقا لماورد بها من احكام .

(٢) وقد جاء في نهاية المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية أنه أصبح واجبا على المؤجر حتى يستفيد من هذا التخفيض ان يرفق مع الاقرار الذي يقدمه الى مأمورية الضرائب المختصة شهادة معتمدة من الجهة الرسمية .

(٩) وجاءت المادة ٢١ من القانون الحالي مقررة :

أولا : تسري الضريبة على أرباح منشآت استصلاح واستزراع الاراضي .

ثانيا : تسري الضريبة على الارباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن او تفريخها آليا ومن مشروعات استغلال حظائر تربية المواشي وتسمينها ، ومشروعات مزارع الثروة السمكية .

" ولا تسري الضريبة على مايستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته الخاصة وكذلك مايقوم بتربيته او تسمينه وذلك كله في حدود عشرة رؤوس ". (١)

(١٠) وأخيرا في مجال تحديد الحالات التي تخضع للضريبة ، قررت المادة (٢٢) من القانون الحالي بأن الضريبة على الارباح تسري على تلك التي تنتج من :

أ - الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة ، اذا تجاوزت المساحة المزروعة منها ثلاثة افدنة وذلك يعني أن المساحة المستغلة اذا كانت ثلاثة أفدنة ، او أقل فان الارباح الناتجة من استغلالها تعفى من الضريبة .

ب - زراعة المحاصيل البستانية من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية . وتخضع ارباح هذه المحاصيل للضريبة بشرط ان تكون المساحة المزروعة منها اكثر من فدان واحد .

---

(١) المنشأة لايمكن ان يكون لها وجود الا بمقوماتها المادية كاملة كالمحل والمخازن والاثاث ..... الخ بينما يمكن ان نتصور قيام مشروع يحقق الارباح بغير هذه المقومات . راجع د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق ، ص ١٦ ومابعدها .

جـ - الاستغلال الزراعي لمشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة منها . ولكن الارباح الناتجة من هذا الاستغلال تعفى من الضريبة اذا كان الاستغلال مخصصا للمنفعة الخاصة بأصحابها .

** وفقا للفقرة الخامسة من ذات المادة السابقة ، يعتبر الممول وزوجته واولاده القصر مالكا واحدا للفراس في تطبيق حكم هذه المادة . وعلى ذلك فان الضريبة تربط باسمه مالم تكن الملكية قد آلت الى الزوجة او للأولاد عن غير طريق الزوج او الوالد بحسب الاحوال .

** اما الفقرة السادسة من نفس المادة فقد أعفت من الضريبة ، المساحات المزروعة في الاراضي الصحراوية والمستصلحة . (١)

** ويتحمل الضريبة مالك الفراس ، سواء كان مالكا للأرض أو مستأجرا لها ، ويقع باطلا كل اتفاق يقضي بنقل عبء الضريبة الى غير مالك الفراس .

----

(١) ويكون الاعفاء في حدود عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه هذه المساحات منتجة (ف ٤ من المادة ٢٢) .

المبحث الرابع

الاعفاءات المقررة من الضريبة

وردت هذه الاعفاءات فى المادتين : ٣٢ ، ٣٣ من القانون الحالى ، كما توجد اعفاءات أخرى من الضريبة وردت فى قوانين أخرى خاصة بأنشطة معينة. (١)

اولا : **الاعفاءات المقررة من الضريبة وفقا للمادة ٣٢ :**

يعفى من الضريبة الأفراد والشركات المتضامنين وشركات التوصية البسيطة والشركاء فى شركات الواقع وفقا لما يلى :

١ ـ تكون حدود الاعفاء المقرر للأعباء العائلية على الوجه التالى :

أ ـ ٧٢٠ جنيها سنويا للممول الاعزب .

ب ـ ٨٤٠ جنيها سنويا للممول المتزوج ولا يعول اولادا او غير متزوج ويعول ولدا ، او أكثر .

جـ ـ ٩٦٠ جنيها سنويا للممول المتزوج ويعول ولدا او اكثر .

فاذا تجاوز صافى الربح السنوى حد الاعفاء سالف الذكر فلا تسرى الضريبة الا على مايزيد على هذا الحد .

---

(١) ونذكر على سبيل المثال لهذه القوانين الخاصة قانون التعاون الاستهلاكى رقم ١٠٥ لسنة ٧٥ ، والتعاون الاسكانى رقم ١٤ لسنة ٨١ ، والقانون رقم ٤٣ لسنة ٧٤ ، والخاص بنظام استثمار المال العربى والاجنبى والمناطق الحرة والقوانين اللاحقة له (وخاصة القانون رقم ٣٢ / ٧٧) وكذلك مايتقرر الاخذ به من اعفاءات بموجب اتفاقيات دولية .

٢ ـ فى تطبيق حكم هذه المادة يعتبر فى حكـــم الممول الفرد الشركات القائمة أو التى تقوم بين الاصول والفروع القصر او بين الازواج أو بيـن بعضهم البعض .

٣ ـ يقتصر الاعفاء بالنسبة للشركاء المتضامنين فـى الشركات المشار اليها فى هذه المادة علـى الشريك البالغ او القاصر المأذون له فى الاتجار او المأذون لذاته فى الاستمرار فى التجارة .

٤ ـ يشترط فى تحديد المعالين فى تطبيق أحكـام هذه المادة مايلى :

أ ـ بالنسبة للابن : ألا يكون قد بلغ سـن السادية والعشرين ، ويستثنى من ذلـك اذا كان ذا عاهة تقعده عن الكسب ، أو اذا كان طالبا باحدى مراحل التعلـيم العالى بشرط عدم تجاوزه سن السادسة والعشرين :

ب ـ بالنسبة للابنة : ألا تكون متزوجة او عاملة " لايسرى حكم هذه المادة على اوجه النشـاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس حكمى أو ثابت".

ثانيا : <u>الاعفاءات المقررة من الضريبة وفقا للمادة : ٣٣</u> :

وهى اعفاءات قررتها هذه المادة تحقيقا لاعتبـارات اقتصادية واجتماعية وهى : (١)

---

(١) راجع تفصيلات هذه الاعفاءات فى نص المادة (٣٣) من القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م.

١ ـ ارباح مشروعات تربية النحل .
٢ ـ ارباح منشآت استصلاح واستزراع الاراضى .
٣ ـ ارباح شركات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها وشركات مصايد الاسماك .
٤ ـ ارباح مشروعات مراكب الصيد التى يملكهـا اعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الاسمـاك من عمليات الصيد .
٥ ـ ارباح صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقـا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة .

الفصل الثاني
وعاء الضريبة
سعرها واحكام تحصيلها*

في ظل القانون الحالي ، وردت الأحكام المتعلقة بوعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في المواد (من ٢٣ الى ٣٠) ، وتلك المبينة للسعر في المادة (٢١) ، أما الأحكام المتعلقة بقواعد الربط والتحصيل فقد وردت بصفة خاصة في المواد من (٣٨ الى ٤٣) .

ولبيان ذلك فاننا نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول : ويتعلق ببيان الأحكام المتعلقة بكيفية تحديد وعاء الضريبة .

المبحث الثاني : ويتعلق بسعر الضريبة وتعديلاته وفقا للقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣م.

المبحث الثالث : وندرس فيه القواعد الخاصة باجراءات الربط والتحصيل .

المبحث الأول
تحديد وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة الايرادات أو الدخل الذى يمثل المحل الذى تفرض عليه الضريبة . وكما ذكرنا حالا ، فان المواد من ٢٣ - ٣٠ في القانون الحالي قد تكفلت ببيان الكيفية التي يمكن بها تحديد هذا الوعاء بالنسبة للضريبة

---

* وسنكتفى هنا ببيان الاحكام المتعلقة بالوعاء والسعر .

التى نحن بصدد بيان أحكامها ، وبتأمل هذه المواد فإننا نجدها بصفة عامة قد تناولت موضوعات ثلاثة يمكن من خلالها الوصول الى هذا التحديد ، اولها : المبدأ الذى يتحدد على أساسه الايراد الخاضع للضريبة وهو الربح الصافي ، وثانيها : الوحدة الزمنية أو المدى الزمني الذى يتحدد على اساسه نتيجة الاعمال التى تباشرها المنشأة من ربح أو خسارة،وقد حدد ذلك المدى باثنى عشر شهرا وذلك مايعبر عنه بقاعدة السنوية أو مبدأ استقلال السنوات الضريبية . وثالث هذه الموضوعات يتعلق بتحديد التكاليف والاعباء والمبالغ الواجب خصمها من الايرادات الاجمالية للممول وذلك للوصول الى تحديد الربح الصافي والذى يمثل فى النهاية وعاء هذه الضريبة .

ونتناول هذه الموضوعات بشئ من التفصيل فيما يلى :

أولا : تحديد الربح المكون لوعاء الضريبة من وجهة النظر الضريبية :

الواقع أن لكلمة الربح اكثر من معنى ، يتوقف كل معنى على الزاوية التى ينظر الى الربح منها ، فمن الناحية القانونية فان الارباح هى كل مازاد من قيمة موجودات الشركة على مقدار مطلوباتها ، وهى بذلك تشمل مايعود عليها من استغلال اموالها ، كما أنها تشمل بحسب قضاء المحاكم (المختلطة) النقود التى تعود عليها من بيع هذه الاموال ولو كانت من العقارات [1]

---

(١) راجع : د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق ص ٨٩ .

ومن وجهة النظر المحاسبية : فان الأرباح تتمثل فى ذلك الفائض أو الفرق بين ايرادات الاستغلال التجارى ومصروفاته ، وذلك وفقا لما يسمى (نظرية الاستغلال) وتشمل الايرادات ـ وفقا لهذه النظرية ـ ثمن المبيعات اما المصروفات فتشمل ثمن تكلفة هذه المبيعات مضافا اليها النفقات الادارية والتسويقية وكذلك كل مايستلزمه الاستغلال من نفقات فى المنشآت التجارية (١) . ويحسب الربح الصافى على أساس خصم نفقات الاستغلال من الايراد الاجمالى الذى يحصل عليه الممول من ممارسته للاستغلال العادى وحده (٢) . والأخذ بهذه النظرية فى تحديد الربح من شأنه ألا يخضع للضريبة سوى الدخل بمعناه الضريبى الدقيق (٣) وقد أخذ بهذه النظرية فى انجلترا .

وقد يتحدد الربح أيضا من وجهة النظر المحاسبية وفقا لما يسمى بنظرية او اسلوب الموزانية : حيث يتحدد الربح بالفرق بين زيادة قيمة موجودات المنشأة من مطلوباتها فى أول المدة التجارية ونهايتها وبعبارة أخرى فانه يمكن التوصل الى النتيجة الصافية لأعمال المنشأة ـ وفقا لهذه النظرية ـ وذلك بالمقارنة بين صافى اصول المنشأة فيما بين

---

(١) فى بعض المرافق الاخرى كالفنادق وشركات النقل ... الخ تتمثل الايرادات فى الاجور المحصلة لقاء الخدمات المقدمة منها ، كما تتضمن المصروفات كل النفقات والاستهلاكات ومصروفات الصيانة .

(٢) د . زين العابدين ناصر ـ المرجع السابق ، ص ٢١٤ ، ٢١٥ .

(٣) بمعنى وجوب أن تتوافر فيه شروط الدورية ، والاستمرار وقابلية مصدر الدخل للبقاء ... الخ .

اول المدة وآخرها . ولكن يلاحظ أن الربح لا يقتصر فى هذه الحالة على نتائج العمل ورأس المال فقط بل أنه يتسع لكل زيادة فى قيمة الأصول مهما كانت اسبابها (مثل زيادة قيمة راس المال والتغير فى التوزيعات او المسحوبات) . وعلى ذلك فان الربح المحدد هنا يشمل عناصر رأسمالية لا تتوافر بشأنها خصائص الدخل ، الأمر الذى يمكن معه أن تفرض الضريبة على أرباح غير ناتجة من النشاط العادى أحيانا وقد طبقت هذه النظرية فى بعض الدول كفرنسا وبلجيكا .

واذا تأملنا الوضع فى مصر ، فاننا نلاحظ أنه وفقا لنص المادة ٢٤ من القانون الحالى " يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف انواعها طبقا لأحكام القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص .... (١)

وعلى ذلك فان المشرع المصرى قد مزج بين النظريتين السابقتين ولم يلتزم باحد يهما حيث أنه أخضع للضريبة الأرباح الناتجة من عمليات الاستغلال العادى للمنشأة وكذلك كل الأرباح التى تنتج من كافة العمليات على اختلاف انواعها (ارباح المتاجرة ، الأرباح الناتجة من عمليات عرضية وتلك الناتجة من العمليات الرأسمالية) .

---

(١) ويقابل هذا النص المادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ٣٦ والتى كانت تنص على انه " يكون تحديد صافى الارباح الخاضعة للضريبة على اساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها والتى باشرتها الشركة او المنشأة ويدخل فى ذلك ما ينتج عن بيع اى شئ من الممتلكات سواء فى اثناء قيام المنشأة او عند انتهاء عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص..

ويتحدد الرقم الممثل للربح الصافي من خلال حساب الأرباح والخسائر والذى يشمل جانب الدائن ويضم الايرادات الاجمالية وجانب المدين ويضم التكاليف والنفقات واجبة الخصم من الجانب الاول حتى تصل الى الصافي او الوفاء الخاضع للضريبة .

وكما ذكرنا حالا فان جانب الايرادات يشمل :

أ ـ الارباح الاجمالية

ب ـ الايرادات الفرعية والعرضية

جـ ـ الارباح الرأسمالية

أ ـ : الأرباح الاجمالية العادية :

في المنشآت التجارية تتحدد الأرباح الاجمالية[1] العادية بالفرق بين ثمن المبيعات اثناء السنة مضافا اليه قيمة البضائع المتبقية في نهاية السنة الماضية من ناحية وقيمة المشتريات خلال السنة مع ماتكلفته تلك المشتريات من نفقات فرعية مضافا اليها قيمة البضائع التى كانت موجودة في أول السنة من ناحية أخرى .

وفي المنشآت الصناعية[2] ، وطبقا لحساب التشغيل والمتاجرة فان الأرباح الاجمالية تتحدد بالفرق بين ثمن المبيعات اثناء السنة وايضا مضافا اليه قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة المتبقية آخر المدة من ناحية ، وقيمة

---

(١) طبقا لحساب المتاجرة .

(٢) وهى تلك المنشآت المقيدة بالسجل الصناعى وفقا لاحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعى ، وكذلك المنشات التى لا تنطبق عليها احكام القانون ٧٧/٢٤ المشار اليه ، اذا كانت تزاول احد اوجه النشاط المدرجة فى القوائم التى يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية ـ م٢٩/ ٤ـ معدلة بالقانون ٨٣/٨٧

المشتريات خلال السنة مع ماتكلفته تلك المشتريات من نفقات فرعية مضافا اليها قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة التى كانت موجودة فى أول السنة وكذلك كافة النفقات المباشرة التى استلزمتها عملية صنع السلع التى انتجها المشروع (أجور الأيدى العاملة ، تكاليف القوى المحركة ، نفقات الصيانة ... الخ) من ناحية أخرى .

وبالنسبة لمشروعات الخدمات (كالبنوك وشركات التأمين ... الخ) فان الأرباح الاجمالية العادية تتحدد طبقا لحساب الايراد بالفرق بين مجموع المبالغ المحصلة مقابل تأدية الخدمات التى تقوم بها من ناحية ومجموع المصروفات التى تحملتها فى سبيل تأدية هذه الخدمات من ناحية أخرى .

وبصفة عامة فانه يقصد بالربح الاجمالى ، الفرق بين صافى قيمة المبيعات من ناحية وبين تكلفة هذه المبيعات من ناحية أخرى (١) ، وهو الربح الذى ينتج من عمليات الاستغلال العادى وهى تلك العمليات التى تدخل فى نطاق النشاط الأصلى للمنشأة ، فهى تمثل غرض الشركة أو المنشأة ، وتسمى ارباح هذه العمليات أرباح الاستغلال العادى ، وتختلف طبيعة هذه العمليات من نشاط الى آخر كما يختلف مضمون الأرباح الناتجة عنها من نشاط الى اخر (٢) .

---

(١) صافى قيمة المبيعات = الفرق بين قيم فواتير المبيعات وبين جملة اشعارات مردودات المبيعات ، اما تكلفة المبيعات = تكلفة السلع او البضائع اوالخدمات التى قدمت اثناء المدة + التغير فى المخزون بين اول المدة واخرها ،راجع: د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ١٣٠ - ١٣١ .

(٢) راجع: د . عاطف صدقى ، المرجع السابق ، ص ٢٤ ومابعدها .

ونكرر ماذكرناه حالا فيمايتعلق بعدم اخذ المشرع المصرى بنظرية حساب الاستغلال وحدها فى تحديد الربح الخاضع للضريبة حيث أن الربح فى مفهوم هذه النظرية هو ناتج عمليات الاستغلال العادى وحده ونص المادة ٢٤ " يخضع للضريبة الربح الناتج من كافة العمليا على اختلاف أنواعها ، كما أنه لم يأخذ بمفهوم نظرية الميزانية وحدها فى شأن هذا التحديد ، ذلك لأن الربح فى مفهوم هذه النظرية يمثل الفرق -بالزيادة بين فائض اصول المنشأة على خصومها بين بداية السنة ونهايتها وهو مفهوم أوسع نطاقا منه فى فى مفهوم حساب الاستغلال وتطبيق هذا المفهوم الواسع على اطلاقه قد يؤدى الى سريان الضريبة على أرباح لم تحققها المنشأة فعلا ، فقد تكون الزيادة فى الأصول راجعة الى ارتفاع فى قيمة الأصول لأسباب طارئة أو ظاهرية كانخفاض قيمة النقود مثلا ، ومن هنا كان المشرع حريصا على أن تكون العمليات المنتجة للربح قد تمت وفقا لما تقضى به احكام القانون الحالى .

ب- <u>الايرادات الفرعية والعرضية</u> :

وهى الايرادات التى تحصل عليها المنشأة (الممول) نتيجة بعض العمليات التى لاتدخل فى صميم نشاط المنشأه الأصلى الذى يمثل غرضها وان كانت ذات صلة غير مباشرة به ، وتتعلق هذه الايرادات بنشاط فرعى مؤقت أو طويل الأجل (استثمارات فى اوراق مالية مثلا) تقوم به المنشأه لأمور متعلقة بنشاطها ، أو كنتيجة لفقد أو هلاك بعض اصولها ..... الخ .

وتدخل هذه الايرادات في نطاق الضريبة بشرط أن أن تكون العمليات المنتجة لها ذات صلة - ولو غير مباشره بنشاط المنشأة[١] - وجدير بالذكر أن الخسائر التي تصيب المنشأة بسبب هذه العمليات يجب أن تخصم من وعاء الضريبة ، وفيمايلي نذكر بعض هذه الايرادات والتي يغلب ظهورها في حسابات الأرباح والخسائر للمنشأة :

١ - التعويضات التي تحصل عليها المنشأة :

وهي مبالغ تحصل عليها المنشأة من الأفراد أوالحكومة أو شركات التأمين أو غيرها ، وذلك بمناسبة مباشرتها لنشاطها ، ويمكن تقسيم هذه التعويضات الى قسمين :

أولهما : ماتحصل عليه المنشأة من تعويضات بسبب فقد بعض أصولها أو تلفه أو الاستيلاء عليه ، وهذه تخضع للضريبة وفقا لنص المادة ١٧ من القانون الحالي . وثانيهما ماتحصل عليه المنشأة كتعويض لأضرار نتجت عن عدم تنفيذ العقود أو التأخير في تنفيذها ، أو المنافسة غير المشروعة للمنشأة ، أو تقليد علاماتها التجارية ... الخ ، وقد استقر الرأي لمصلحة الضرائب بشأنها على وجوب خضوعها للضريبة وقد جاء في هذه التعليمات[٢] : ولما كان مقدار التعويض القضائي عن أضرار لحقت بالمشروع يعتبر ايرادا له نشأ

---

(١) راجع: د .عاطف صدقي - المرجع السابق ص ٢٤١ د . حسن كمال ص ١٣٣ ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٢١٧ ومابعدها .

(٢) التعليمات التفسيرية رقم ٢٣ الصادرة في ٢٣/١١/١٩٥٩ بشان المادة ٣٩ من القانون ١٤/١٩٣٩ والتي تقابل المادة ٢٤ من القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م.

بسبب أعمال ترتبط بمباشرة النشاط، واذ ثار خلاف بشأن السنة المالية التي يدخل هذا التعويض ضمن ايراداتها الخاضعة للضريبة ، وهل هي السنة التي استحق عنها أو السنة التي تحصل عليها ؟ فقد استقر رأى المصلحة على اعتبار هذا التعويض ايرادا في السنة التي يتم فيها الحصول عليه لأنه لا يعتبر ايرادا الا بتحصيله ، وهذه الواقعة هي التي تستوجب القيد في الدفاتر ومن ثم يعتبر ربحا محققا يخضع للضريبة في سنة التحصيل .

٢ ـ <u>المنح والاعانات التي تحصل عليها المنشأة</u> :

يذهب رأى الى أن هذه المنح والاعانات تدخل في وعاء الضريبة أيا كان شكلها أو تسميتها أو الجهات المانحة لها (هيئات عامة وخاصة) وذلك بشرط أن تكون متصلة بنشاط المنشأة وأن يكون حق المنشأة قد ثبت فيها بصفة قطعية ، ويرجع ادخال هذه المبالغ في وعاء الضريبة الى أنها تزيد من فائض المنشأة (١) . الا أن رأيا آخر ـ نرجحه ـ يذهب الى تقسيم هذه المنح والاعانات الى قسمين : <u>أولهما</u> : تلك التي تحصل عليها المنشأة بصفة منتظمة لمساعدتها على الانتاج وتشجيعها على منافسة السلع الاجنبية (اعانات الانتاج والتصدير) وهذه الاعانات يجب أن تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد ضمها الى وعاء هذه الضريبة

---

(١) راجع في هذا الرأى د . حسين خلاف الوجيز في تشريع الضرائب المصرية ، القاهرة ١٩٥٧ ، ص ٢٦٥ ، د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٤٢ ، د . محمد حسن الجزيري ، ص ١١٠ .

وثانيهما : تتعلق باعانات سد العجز التمويلى (عجـــز الموارد من الاستخدامات) والتى تقدمها وزارة الماليــة لبعض الجهات ، وهذه الاعانات تخرج من نطاق وعـــاء الضريبة ولا تخضع لها .(1)

٢ - تحصيل ديون معدومة فى مدد تجارية سابقة :

والدين الذى يعدم فعلا يعد من أهم أنواع الخسائر التى تتعرض لها المنشأة ، حيث أنه يؤدى الى انقـــاص الربح الصافى فى المدة التجارية التى تحملت به ، فـــان حدث وحصلت المنشأة دينا سبق اعتباره معدوما (فى مدة سابقة) ، فان ذلك يمثل زيادة فى الأرباح التى نتجـــت عن مباشرتها لنشاطها الأصلى ، وبالتالى وجب ضمه الـــى وعاء الضريبة باعتباره من الأرباح المكتسبة حتى لو فـــرض أن الدين المعدوم ، والذى تم تحصيله فيما بعد من الأربـــاح الرأسمالية (2) .

---

(1) راجع فى ذلك : د . حسن كمال ، المرجع السابـــق ص ١٣٦ .

(2) وقد ذهبت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب الى تأكيد وجهة النظر هذه حيث انها اعتبرت ان الديون المعدومة لا تعتبر من التكاليف الا فى السنة الــتى يثبت فيها بالدليل القاطع تحقق انعدامها ، ولكـــن مايحصل منها يضاف الى الأرباح فى سنة المحاسبـــه (تعليمات رقم ٦) .

٤ - **ايرادات الاستثمارات :**

فمثلا قد تستثمر المنشأة بعض أموالها فى الحصول على سندات تنتج فوائد ، كما قد تؤجر ماتملكه من منشآت أو عقارات وتحصل من ذلك على ايجار ، وهذه الايرادات تخضع بصفة عامة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مادامت ناتجة من أصول مدرجة ضمن ممتلكات المنشأة .

ولكن هذه الايرادات تخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة كما تخضع كذلك للضريبة على الايرادات العقار (المبانى أو الأطيان) . وحتى لايحدث الازدواج الضريبى فقد نص المشرع فى القانون الحالى (م ٢٦) على استبعاد ٩٠٪ من هذه الايرادات من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية واعتبار الـ ١٠٪ الباقية مقابل المصروفات التى تحملتها المنشأة نتيجة لتملكها الأصول التى انتجت هذه الايرادات. (١)

وقد يحدث أن تشترى الشركة أو المنشأة أسهما أو سندات لها بأقل من قيمتها الاسمية ، وهنا ثار الخلاف حول مدى سريان الضريبة على الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم أو السندات وثمن شراء المنشأة لها : وقد ذهبت مصلحة الضرائب الى وجوب خضوع هذا الفرق للضريبة مستنده فى ذلك الى أن هذا الفرق يمثل ربحا للشركة .

---

(١) راجع التنظيمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم: ٢ الصادرة فى ٢٥/٤/٦٧ بشأن كيفية تحديد صافى ربح الاستغلال التجارى والصناعى البحث وكذلك التعليمات الصادرة فى ١٨/٨/٥٩ رقم ٢ بشأن خصم ٩٠٪ من اجمالى الايرادات وليس من صافيها على أن يستبعد من حساب الارباح والخسائر جميع المصروفات المتعلقة باستثمار واستغلال هذه الاموال

ويذهب رأى آخر في الفقه الى عدم اخضاع هـــذا الفرق للضريبة مستندين في ذلك فيما يتعلق بالأسهـم ـ الى أن المساهم خلافا لحامل السند هو شريك في الشركة وليس دائنا لها ، كما أن شراء الشركة لبعض أسهمهـــا بأقل من قيمتها الاسمية لا يحقق لها ربحا ما. ولكـــن اذا قامت الشركة باعادة بيع هذه الأسهم التي اشترتها بثمـن اكبر مما اشترتها به ، فان الفرق في هذه الحالة يعــد ربحا خاضعا للضريبة .(١)

جـ- الأرباح الرأسماليـــة :

وهي الأرباح التي نتجت من العمليات والتصرفـات المتعلقة برأس مال المنشأة . وقد نصت المادة ١٧ صراحة على أن الضريبة تسرى على الأرباح الناتجة عن البيـــع أو الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول الثابتـة سواء تم ذلك اثناء حياة المنشأة او عند انقضائها ، وكذلك تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن اعادة تقييم هــذه الأصول الا اذا تم ذلك بمناسبة تحويل المنشأة الفرديـة او شركة الأشخاص الى شركة من شركات المساهمة . ويقتضي فهم ذلك بعض التفصيل :

فيما يتعلق بالأرباح الناتجة من بيع او هلاك اوالاستيلاء على الاصول الثابتة : فان الزيادة في ثمن البيع للاصـل عن القيمة الدفترية له (بعد استبعاد الاهلاك السابـــق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة) تعتبر ربحـــا رأسماليا يدخل في وعاء الضريبة . وقد ذهبت احكام القضاء الى أنه لا يمكن الاحتجاج هنا أن الأصل قد تم استبداله بآخر يفوق ثمنه ثمن بيع الأصل الأول (٢) . كما يدخل فـــي

---

(١) راجع: د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٤١

(٢) حكم محكمة مصر المختلطة الصادر في ١٩٢٨/٨/٤

وعاء الضريبة . ۶ الأرباح الناتجة من التعويضات المدفوعة من الهلاك أو الاستيلاء على الأصول الثابتة . ولقد سبق أن ذكرنا (ونحن نستعرض نطاق الضريبة) أنه اذ استخدم الثمن أو التعويضات في شراء اصول رأسمالية جديدة تؤدى الى زيادة الانتاج وتحسينه خلال نفس السنة التى تم بها البيع أو الحصول على التعويضات او خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة ، فان قيمة الضريبة المقدره تستنزل من الضريبة المستحقة على الممول عن السنة أو السنوات التالية للبيع أو للاستبدال بشرط امساك الممول لدفاتر منتظمة على النحو المحدد قانونا . (١)

فيمايتعلق بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن اعادة تقييم اصول المنشاة : فان هذه الارباح لم تكن خاضعة للضريبة فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ٣٩ اوفى ظل القانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ ، وقد ذهب الفقه فى تبرير ذلك الى أن قيام المنشأة باعادة تقييم أصولها لاظهار مركزها المالى الحقيقى وظهور زيادة فى قيمة هذه الأصول عما كانت عليه فان هذه الزيادة لاتمثل ربحا محققا ، فهىلاتعدو ان تكون مجرد زيادة حسابية

---

(١) يرجع اخضاع الارباح فى حالة بيع الاصول الى أن الغرض من تملك المنشاة لها هو ان تستخدمها فى تحقيق اغراض النشاط التى وجدت من اجله وليس الاتجار فيها والتصرف عن طريق البيع بالمعنى المذكور يشمل التصرف فى الاصول المادية كالعقارات والالات والقيم المنقولة ، ويشمل كذلك التصرف فى اصولها المعنوية كشهرة المحل مثلا لان الشهرة هى اصل من اصول المنشاة ، وان كانت لاتظهر فى ميزانياتها الا عند التنازل عنها راجع : د . حسين خلاف ، المرجع السابق ، ص ٣٨٢ .

او رقمية لا تخضع بالتالي للضريبة[1] . أما في ظل القانون الحالي ، فانه يجب التفرقة بين حالات ثلاث لهذه الأرباح

الحالة الأولى : الارباح الناتجة من اعادة تقييم الأصول بقصد اظهار القيمة الحقيقية للمنشأة ، وهذه لا تخضع للضريبة على أساس أنها ليست أرباحا نهائية بل مجرد زيادة حسابية أو رقمية .

الحالة الثانية : الأرباح الناتجة من اعادة التقدير بقصد تغيير الشكل القانوني للمنشأة ، وهذه تخضع للضريبة على أساس أنها ناتجة عن تصرف قانوني - وبنص القانون (م ١٧ ف ٣) - يستثنى من الخضوع للضريبة في هذه الحالة اذا نشأت الأرباح عن اعادة التقدير بمناسبة تقديم المنشأه كحصة عينية للاسهام في رأس مال شركة مساهمة او عند ادماجها في شركة مساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركة (بحسب الأحوال) في الأسهم المقابلة لأنصبتهم مدة خمس سنوات ، وذلك حتى تتحقق الحكمة من هذا الاعفاء والتي تتمثل في اثبات جدية التصرف .

الحالة الثالثة : الأرباح الناتجة عن اعادة التقدير بمناسبة تحويل المنشأة الى شركة مساهمة ، وهذه لا تخضع للضريبة بنص الفقرة الرابعة من المادة ١٧ سالفة الذكر ، دون اشتراط عدم التصرف لمدة معينة .

وبعد أن انتهينا من بيان مختلف العمليات المنتجة للأرباح والمكونة للنطاق المحدد لوعاء الضريبة ، يحسن ابداء الملاحظات التالية :

---

(١) د . عاطف صدقي ، المرجع السابق ، ص ٢٥٢ .

١ - أن كل مايشترط حتى تدخل هذه الأرباح فى وعاء الضريبة ، هو أن تكون قد تحققت للمنشأة بمناسبة نشاطها التجارى والصناعى وذلك خلال فترة السنة (على النحو الذى سنوضحه فيمابعد) ،ولا يشترط أن تكون هذه الأرباح قد قبضت أو حصلت فعلا .

٢ - ليس بشرط أن تكون هذه الأرباح نقدية ، فيكفى أن تكون قابلة للتقدير النقدى .

٣ - لايشترط أن يكون الربح مشروعا حتى يدخل فى وعاء الضريبة ، فالأرباح الناتجة من البيع بأكثر من التسعيرة الجبرية - مثلا - تخضع للضريبة .

ثانيا : سنوية الضريبة :

وقد سبق أن أشرنا الى مبدأ السنوية ونحن نتحدث عن خصائص هذه الضريبة ، وذكرنا أنه وفقا لنص المادة ٢٣ من القانون الحالى : " تحدد الضريبة سنويا" على أساس الربح الصافى خلال السنة السابقة او فى فترة الاثنى عشر شهرا التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية بحسب الاحوال .

واذا كانت الوحدة او المدى الزمنى الذى تتحدد على أساسه الأرباح الخاضعة للضريبة هو سنة كاملة وهذا يستتبع - كما ذكرنا - الأخذ بمبدأ استقلال السنوات المالية ، الا أن المشرع خرج على هذه القاعدة وذلك المبدأ فى حالات أهمها : حالة توقف المنشأة أو التنازل عنها ، وحالة بدء النشاط ، وحالة السمسرة او العمولة العارضة وحالة الخسارة ، واخيرا حالة الارباح الناتجة عن صفقة واحدة " .

وقد رفض القضاء في أحكام متعددة[1] لكل من الممول ولمصلحة الضرائب الخروج على هذه القاعدة ، وذلك سواء بتحديد فترة ضريبية تقل أو تزيد عن اثنى عشر شهرا .

واذا كانت الاستثناءات السابق ذكرها على مبدأ السنوية ، هي استثناءات تشريعية ،أى أن يرد ها كان صراحة بنصوص القانون[2] ، فان هناك حالات أخرى ، جرى

---

(1) * انظر محكمة استئناف مصر في ٢٤/٣/٤٩ ، واستئناف الاسكندرية في ٨/٢/٥٠ ، ومحكمة النقض في ٤/٣/٥٤ ، اشار الى هذه الاحكام د . احمد عوضيه ضريبة الارباح التجارية والصناعية (مصدر الالتزام والوفاء - دراسة مقارنة) القاهرة ، ٥٨ ، رسالة دكتوراه - ص ١٦٤ - ١٦٥ .

(2) * نصت المادة ٢٩ من القانون الحالى على أنه " اذا توقفت المنشأة عن العمل الذى تؤدى الضريبة على أرباحه توقفا كاملا او جزئيا ، تفرض الضريبة على الارباح الفعلية حتى التاريخ الذى توقفت عن العمل فيه والتوقف الجزئي بمعنى انهاء الممول لبعض أوجه النشاط من الفروع التى يزاول فيها نشاطه .... واذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها ، او اذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوما المحددة للقيام بالاخطار عن التوقف ، يلتزم ورثته بالاخطار عن التوقف خلال خمسة واربعون يوما من تاريخ وفاة مورثهم ، مع التقدم بالاقرار خلال تسعون يوما من هذا التاريخ .

* ونصت المادة ٣٠ على أنه يسرى على التنازل من كل او بعض المنشأة فيما يتعلق بتصفية الضريبة حكم التوقف عن العمل وتطبق عليه أحكام المادة ٢٩ من هذا القانون .

* ونصت المادة ٢٥ على خصم الخسارة المتحققة في احدى السنوات من ارباح السنة التالية وحتى السنة الخامسة .

* ونصت المادة ٣ على سريان الضريبة على صافى الارباح التى تتحقق خلال السنة من اى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة .

* ونصت المادة ١٥/٢ على سريان الضريبة على كل مبلغ يدفع لاى شخص طبيعى أو معنوى على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعة من عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته .

العمل اعمالا لحكم المنطق ، وتذليلا للصعوبات العملية على أن يؤخذ فيها بمدى زمنى أقل أو أكثر من اثنى عشر شهرا ومن أهم هذه الحالات تلك التى تتعلق ببعض المنشآت التى تقوم بتنفيذ عمليات طويلة الأجل تطول لسنوات قبل أن تتمكن من تحديد أرباحها الصافية ، ومثال ذلك أعمال المقاولات .

وقد أثارت هذه الأعمال جدلا بشأن مدى التزامها بقاعدة السنوية وعلى وجه الخصوص فى مدى التزام هذه المنشآت بتقديم الاقرار السنوى عن الضريبة :

١ - فذهب رأى الى أن هذه الأعمال تعتبر كلا واحدا لا يتجزأ ولا تستطيع المنشأة أن تحدد ربحها أو خسارتها الا بعد الانتهاء من تنفيذها ، ومن ثم يجب ارجاء المطالبة بتقديم الاقرار الى أن يتم هذا التنفيذ .

٢ - ويذهب رأى آخر الى أن ربط الضريبة فى هذه الحالة يجب أن يكون سنويا بعد أن يقدم الاقرار السنوى وجوبا من المنشآت القائمة بهذه الأعمال حيث أن هذا الاقرار يمكن تقديمه سنويا عن نتيجة الجزء الذى ينفذ من الأعمال فى كل سنه ذلك أن أرباح عمليات المقاولات انما تتحقق سنويا بمقدار ما تنفذه كل سنة ، ومن ثم فلا داعى لارجاء ربط الضريبة حتى تنتهى العملية .

٣ - كما يذهب رأى وسط فى محاولة للتوفيق بين الرأيين السابقين الى القول بأن تربط الضريبة سنويا على أساس ان تقوم المنشآت القائمة بهذه الأعمال بتقديم اقرار سنوى يتضمن نتيجة الاعمال التى تم

تنفيذها خلال كل سنة على حده ، وبعد التنفيذ النهائي للعملية توزع جملة الأرباح المحققة على السنوات التي استغرقتها عملية التنفيذ وذلك بالتساوي بينها وباجراء مايقتضيه هذا التوزيع من تعديل في الضريبة المربوطة ، فاذا كانت النتيجة النهائية هي خسارة للمنشأة حق لها أن تسترد جميع مادفعته من ضرائب سنوية .

ونرى أن الرأى الأول أقرب الى المنطق ولا يتعارض مع مبدأ الاستحقاق[1] الذى سبق أن ذكرناه عند تناولنا لخصائص الضريبة ، ويحسن أن يأتى المشرع بنص صريح يعالج فيه هذه الحالات محل الخلاف .

ثالثا : التكاليف والاعباء واجبة الخصم من الايرادات الاجمالية

سبق أن ذكرنا أن وعاء الضريبة التى نحن بصددها يتمثل فى الأرباح الصافية المتحققة خلال العام ، وذلك يعنى وجوب خصم كل ما أنفق أو ماتحمله الممول من أعباء فى سبيل حصوله على هذه الأرباح .

وفى هذا الشأن ورد نص المادة ٢٤[2] من القانون الحالى مقررا العمليات على اختلاف انواعها طبقا لأحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

---

(١) راجع: د . عاطف صدقى ، المرجع السابق ص ٢١٥-٢١٦

(٢) يقابل هذا النص فى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ : نص المادة ٣٩ .

١ - قيمة ايجار العقارات التي تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة أو مستأجرة وفي الحالة الأولى تكون العبرة بالايجار الذى أتخذ أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية ، فاذا لم تكن القيمة قد ربطت فتكون القيمة على أساس ايجار المثل .

٢ - الاستهلاكات الحقيقية : التي حصلت في دائرة مايجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٣ - ٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة : التي تشتريها المنشأة لاستخدامها في الانتاج وذلك بالاضافة الى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة ، ويحسب الاستهلاك الاضافي اعتبارا من تاريخ الاستخدام في الانتاج ولمرة واحدة وبشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا لحكم المادة ٣٦ من هذا القانون .

٤ - الضرائب التي تدفعها المنشأة : ماعدا الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التي تؤديها طبقا لهذا القانون .

٥ - أ - التبرعات المدفوعة للحكومات ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة أيا كان مقدارها .

ب - التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي بما لايجاوز ٧٪ من الربح السنوى الصافي

للمنشأة ، ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من وعاء أية ضريبة أخرى .

٦ - المخصصات المعدة لمواجهة الخسائر: أو اعباء مالية مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تكون المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة ،وأن تستعمل في الغرض الذى خصصت من أجله .

وفى جميع الأحوال لايجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

أما المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها والتى تعد لتغطية خسارة محتملة او لمنح العاملين مكافآت يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة فلا تخصم من مجموع الأرباح التى تسرى عليها الضريبة .

٧ - أقساط التأمين الاجتماعى المقررة على صاحب المنشأه لصالح العاملين ولصالحه والتى يتم أداؤها للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات .

٨ - المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنويا من اموالها أو ارباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير او الادخار او المعاش او غيرها سواء كانت منشاه طبقا لاحكام قانون صناديق التامين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ او القانون رقم ٦٤ لسنة ٨٠ بشأن انظمة التامين الاجتماعى الخاص البديلة او كانت

منشأة طبقا لنظام له لائحة او شروط خاصة وذلك بما لايجاوز ٢٠٪ من مجموع مرتبات واجور العاملين بها .

وعلى هذا النص يمكن ابداء الملاحظات التالية :

أ - ورود التكاليف واجبة الخصم على سبيل المثال وليس الحصر : ويبدو ذلك واضحا من عبارة النص " يعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص " ، وهذا يعني ان ماذكر هو اهم التكاليف واجبة الخصم من وجهة نظر المشرع الضريبي .

ب - تطلب المشرع توافر شروط معينة فى بعض التكاليف حتى تخصم من وعاء الضريبة (مثال ذلك ضرورة امساك دفاتر منتظمة ، الالتزام بحد أقصى معين ..) وكذلك النص على عدم جواز خصم مبالغ معينة من وعاء الضريبة وهى " المبالغ التى تاخذها المنشاة من ارباحها لتغذية الاحتياطيات على اختلاف انواعها والتى تعد لتغطية خسارة محتملة او لمنح العاملين مكافأة تزيد فى مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة " .

جـ - لم يأت المشرع صراحة بمفهوم محدد للتكاليف واجبة الخصم او للاستعمالات التى لاتخصم[1] ، واذا كان

---

(١) فى بعض الاحيان يصعب وضع حد فاصل بين مايعتبر تكليفا او استعمالا للدخل ، حيث ان كليهما مبلغا ينفق : فاذا فرضنا ان وكيلا بالعمولة لشركات الاعلان يستعمل سيارة ، فهل تعتبر مصروفات السيارة (من وقود واستهلاك واجرة للسائق) تكليفا على دخله او استعمالا له ؟

راجع د . محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق ص ١٢٨ .

الفقه يتفق فى مجموعه على أن التكاليف هى التى لايتحقق الدخل قبل انفاقها بعكس الاستعمالات التى لاتتحقق الا بعد تحقق الدخل ، فان الخلاف والجدل قد أثير بشأن تحديد مفهوم التكاليف .

فيذهب البعض الى أن التكاليف تتمثل فى المبالغ اللازمة للحصول على الربح والمحافظة عليه (١) وقد اخذت بذلك بعض احكام القضاء المصرى ومثال ذلك حكم محكمة استئناف القاهرة الصادر فى ٣١/١/٥٣ والذى قضى بأن " مايعد تكليفا واجب الخصم من الايرادات يجب أن يثبت انه انفق فى سبيل انتاج الايرادات مباشرة وصرف بالقدر اللازم لتحقيق الارباح دون أن يكون مشوبا بالمغالاة او الاسراف ، لأنه لو اتصف بذلك لكان استعمالا للأرباح وليس تكليفا عليها (٢).

ويرى البعض الآخر (٣) أن التكاليف واجبة الخصم تتضمن كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة وتنفق فى سبيل مصلحتها العامة حتى ولو لم تكن تلك النفقة قد وجهت مباشرة لغرض الحصول على الدخل أو المحافظة عليه .

وواضح أن الرأى الأول يضيق من مفهوم التكاليف واجبة الخصم بينما يتسع هذا المفهوم - وفقا للرأى الثانى ليشمل كل ماأنفق على المنشأة بقصد تحقيق نفع لها

---

(١) الاستاذ حبيب المصرى : ضرائب الدخل فى مصر ص ٤٨٢

(٢) الاستاذ محمد وجدى عبد الصمد : قضاء الضرائب ١٩٧٠ ، واشير الى امثلة اخرى فى د . حسن كمال - مرجعه السابق ، ص ١٤١ .

(٣) انظر على سبيل المثال د . مجدى عبد المنعم الجمال - الضرائب والمجتمع الاشتراكى العربى - ص ٢٨٨ .

او زيادة ارباحها او المحافظة عليها .

والى موقف وسط بين الرأيين السابقين يتجه فريق ثالث(١) الى ان التكاليف واجبة الخصم تشمل جميع المبالغ التي يرجع الأصل فيها مباشرة وعادة الى مزاولة الحرفة او المهنة ، وتكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بنشاط المنشأة التجاري والصناعي .

والواقع أن موضوع التكاليف كثيرا مايكون محل نزاع بين مصلحة الضرائب من ناحية والممولين من ناحية أخرى حيث أن صالح الادارة يقتضي عدم المبالغة في تقدير التكاليف واجبة الخصم ، بينما يكون العكس هو مناط مصلحة الممولين ، وعلى أية حال ، وبصفة عامة فان الفقه والقضاء في مجموعهما قد استقرا على أن تكاليف الصيانة والاستغلال ونفقات الاستهلاك ، تعد من أوضح الأمثلة على المبالغ واجبة الخصم من الايراد الاجمالي ، وفي الحالات التي تفرض فيها ضرائب الدخل على الدخل الصافي(٢) .

وفيما يتعلق بالتكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة التي نحن بصددها ، فانه يجب توافر شروط معينة نوضحها في الفقرة التالية :

---

(١) د . حسين خلاف ، المرجع السابق ، ص ٢٨٩ .

(٢) راجع مفهوم هذه التكاليف تفصيلا في : مبادئ علم المالية العامة للدكتور زين العابدين ناصر المرجع السابق ، ص ١٤٥ ومابعدها .

د- **الشروط الواجب توافرها في التكاليف واجبة الخصم :**

١ - وجوب ارتباط النفقة أو العبء بنشاط المنشأة التجارى أو الصناعى . وعلى ذلك فان المصروفات الخاصة بصاحب المنشأة او ببعض الشركاء المتضامنين فى سبيل تحقيق مصلحتهم الخاصة (غذاء / ملبس علاج) تعد من قبيل الاستعمالات التى لا تخصم من وعاء الضريبة .

٢ - ضرورة كون التكاليف من قبيل نفقات الاستغلال العادية وليست من قبيل المصروفات الرأسمالية ويقصد بهذه الاخيرة تلك المبالغ التى تنفق بغرض الحصول على أصول جديدة للمنشأة (خلافا للبضائع) ، أو بقصد زيادة القوة الانتاجية للأصول القديمة ، ولما كان نفع هذه المصروفات يمتد الى عدد من السنوات التالية ، فانه من الطبيعى ألا يحمل حساب السنة التى تم فيها الانفاق بجملة هذه المصروفات الرأسمالية ، وانما يجب أن توزع على هذه السنوات التى يمتد اليها نفعها ويخصم كل سنة قسط استهلاك عبارة عن الحصة السنوية من هذه النفقات(1) .

٣ - ارتباط التكاليف او الأعباء بالسنة الضريبية : وذلك تطبيقا لمبدأى السنوية واستقلال السنوات الضريبية وعلى ذلك فان النفقات المتعلقة بربح محقق فى سنوات سابقة أو لاحقة تعد من التكاليف واجبة

---

(1) من امثلة النفقات الرأسمالية : المبالغ المدفوعة فى شراء العقارات او الالات الخاصة بأداء النشاط التجارى او الصناعى . ومن امثلة النفقات العادية للاستغلال : مصاريف الصيانة .

الخصم [١].

٤ - ضرورة أن تكون التكاليف مؤكدة وحقيقية (ثبوت الواقعة المنشئة للمصروف) : ومن ثم فلا يجوز خصم التكاليف محتملة الوقوع مستقبلا ومن ذلك الاحتياطيات والخصومات التى تعد لتدعيم المركز المالى للمنشأة او لمقابلة خسائر محتملة الوقوع وقد نص المشرع على ذلك صراحة فى الفقرة ٨ من المادة ٢٤ سالفة الذكر ، ولقد استهدف المشرع من ذلك مكافحة أى محاولة للتهرب من أداء الضريبة او التخفيف من أعبائها [٢].

٥ - ضرورة عدم المبالغة فى التكاليف : بمعنى أن تكون المبالغ المدفوعة معقولة ولا تشكل اسرافا او تبذيرا لا تبرره الظروف. وقد أكد ذلك المعنى حكم محكمة استئناف القاهرة الذى أشرنا اليه حيث جاء به : " لا جدال فى أن النفقات التى تتحملها المنشأه فى سبيل تحقيق الأرباح يتعين استبعادها من الايرادات قبل الوصول الى مقدار الربح الخاضع

---

(١) ولكن المشرع - كما ذكرنا - قد خرج على مبدأ استقلال السنوات الضريبية عند ما قرر فى نص المادة ٢٥ من القانون الحالى جواز ترحيل الخسائر المتعلقة بسنة ما الى سنة او سنوات تالية .

(٢) جدير بالذكر - فى هذا المجال - ان العبرة ليست بالتسمية التى تطلق على المبالغ المخصومة ولكن العبرة بطبيعة هذه المبالغ فان كانت تمثل خسارة او نقصا وقع بالفعل مثل : نفقات الاستهلاك وجب خصمها - وان كانت تمثل خسائر او اعباء محتملة الحدوث مثل : الاحتياطيات او المخصصات المختلفة فانها لا تخصم .

للضريبة ، انما يجب أن تكون مصروفاته ايرادية وان تستخدم في انتاج الايرادات والأرباح بصفة مباشرة ، وذلك بعكس المصروفات الرأسمالية التي تصرف في سبيل زيادة رأس المال ، أو في سبيل زيادة المقدرة الانتاجية مما لدى المنشأة من أصول قديمة .

والواقع أن تقدير المبالغة في التكاليف أمر يقدره المأمور القائم بالفحص ويتخذ قراره بشأنه مراعيا في ذلك كافة الظروف والتفسيرات التي يقدمها الممول وما جرى عليه العمل والتطبيق .

هـ- **انواع التكاليف واجبة الخصم وفقا لنص المادة ٢٤ سالفة الذكر :**

١ - **الايجارات :**

وهي الايجارات المتعلقة بجميع الأماكن التي تزاول فيها المنشأة نشاطها او تكون لازمة لادارة هذه المنشأة أيا كانت طبيعة استغلال هذه الأماكن (معارض / مخازن / جراجات / مصانع / ادارات/ .... الخ) .

ولما كان ايراد العقار " القيمة الايجارية " يخضع أساسا للضريبة العقارية على المباني ، فان خصم هذا الايراد من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يؤدى الى تلافي وقوع الازدواج الضريبي

ورغبة في تحقيق العدالة الضريبية بين الممول المستأجر للعقار (الذى يستخدم في النشاط) وبين الممول المالك للعقار الذى يشغله لممارسة

نشاطه ،فان المشرع قد قرر خصم قيمة الايجـــار الفعلى المدفوع فى حالة الاستئجار وخصم القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة العقاريـــة على المبانى فى حالة الملكية .

كما تخصم قيمة الايجارات التى تدفعها المنشأه نتيجة لاستئجار بعض الآلات المستخدمة فى النشاط ولو أن النص لم يقرر ذلك صراحة .(١)

٢ - **قيمة الاستهلاكات الحقيقية :**

ويقصد بها المبالغ التى تخصصها المنشأة لمواجهة ماتتعرض له أصولها من نقص فى قيمتها الاقتصادية نتيجة تناقص قوتها الانتاجية سنة بعد أخرى ، سواء بسبب الاستعمال أو مضى الزمن (استهلاك مادى) او بسبب ظهور آلات حديثة ذات طاقة انتاجية أكبر من طاقة الآلات التى لديها (استهلاك فنى) ، ولمواجهة هذه الاستهلاكات ، وضمانا لاستمـــرار المنشآت فى نشاطها باحلال أصول جديدة ، جرت العادة على تخصيص جزء من الأرباح السنوية لذلك الغرض . ولما كان هذا الجزء من الأرباح والـــذى تم تجنيبه لمواجهة الاستهلاك يمثل فى الواقـــع مواجهة للخسارة الحقيقية التى تصيب الأصول ، فان المشرع قد نص على اعتباره من التكاليف اللازمـــة للحصول على الربح وللمحافظة عليه ، ومن ثم لـــزم خصمه من وعاء الضريبة .

---

(١) راجع : د . عاطف صدقى ، المرجع السابـــق ، ص ٢٧٣ .

ويشترط المشرع لاجراء خصم مقابل الاستهلاكات أن تكون هذه الأخيرة حقيقية (أى مقابل خسارة مؤكدة لحقت بأصول المنشأة نتيجة للاستعمال أو مضى الزمن أو ظهور مخترعات جديدة .... الخ) .

ووفقا لتعليمات مصلحة الضرائب يجوز أن تجرى الاستهلاكات على أساس القسط الثابت أو المتناقص ، وتحدد الاستهلاكات على أساس النسب التي وضعتها المصلحة للاسترشاد بها مع مع جواز زيادتها اذا ثبت تشغيل الأصول الثابتة أكثر من ساعات العمل المعتادة . (١)

ويجرى الاستهلاك على أساس : ثمن شراء الأصل + كافة المبالغ التى تحملتها المنشأة لضمان وجود ذلك الأصل (تكاليف النقل والتأمين ... الخ) ، وتقدر مدة معينة لبقاء كل أصل من أصول المنشأة ثم توزع قيمة هذا الأصل على المدة المقدرة لصلاحيته . (٢)

---

(١) سمحت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٢٥ والصادرة بتاريخ ١٦/١١/٦١ ، باحتساب استهلاك الالات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال ولو لم تستعمل فعلا وذلك أنه اعتبارا من ذلك التاريخ تتعرض تلك الآلات للنقص الفعلى في قيمتها نتيجة عامل الصدا وغيره من عوامل التعرية التى تؤثر فيها بمرور الزمن .

(٢) الأصول المعرضة للاستهلاك قد تكون مادية كالمباني والالات الصناعية . كما انها قد تكون معنويه كبراءات الاختراع راجع: د . عاطف صدقى ، المرجع السابق ، ص ٢٨٦ .

وفيما يتعلق بالآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها المنشأة لاستخدامها في الانتاج ، فقد قرر القانون خصم نسبة (٢٥٪ من تكلفتها) من وعاء الضريبة ولمرة واحدة فقط بشرط أن تكون لدى المنشأة حسابات منتظمة ، وذلك بالاضافة الى الاستهلاكات العادية .

٣ - الضرائب التي تدفعها المنشأة :

قرر المشرع في البند الرابع من المادة ٢٤ اعتبار جميع الضرائب التي تدفعها المنشأة تكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ، باستثناء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تفرض وفق أحكام القانون .

والسبب الذي من أجله تم استثناء ضريبة الأرباح من التكاليف واجبة الخصم يكمن في أنها تمثل حصة الدولة في أرباح المنشآت المختلفة عند ما تتحقق وبالتالي فلا تعد ضمن الأعباء اللازم تحملها حتى يتولد هذا الربح . (١)

ولكن ورود النص عاما ، هل يعني أن كل الضرائب تعد بمثابة تكاليف واجبة الخصم ماعدا ضريبة الأرباح ؟.

ان استقراء آراء الفقه وأحكام القضاء يوضح أن الأمر قد استقر على أن الضرائب التي يجوز خصمها من وعاء الضريبة (كتكاليف) تتمثل في الضرائب والرسوم الجمركية ورسوم الانتاج ورسوم الدمغة على محررات المنشأة ، ورسوم السيارات وبصفة عامة فانها الضرائب التي تساهم في انتاج الايرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

---

(١) انظر: د . محمد حسن الجزيري ، المرجع السابق ص ١٨١ .

وفيما يتعلق بالضرائب الأجنبية والتى يثبت أن المنشأه قد دفعتها من أرباحها فى الخارج بسبب نشاطها التجارى أو الصناعى ، فقد أكدت أحكام القضاء وجوب خصمها من وعاء الضريبة واعتبارها ضمن التكاليف. (١)

أما الضرائب التى لايجوز خصمها ، وهى التى لا تشارك فى انتاج ايرادات النشاط ولا تتصل به ، فمن أمثلتها : الضرائب على التركات والضريبة العامة على الايراد والضرائب التى تلتزم المنشأة بحجزها عند المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب (الضريبة على ايرادات القيم المنقولة والضريبة على المرتبات) (٢)

٤ - التبرعات والاعانات :

وفقا للبند الخامس من المادة ٢٤ ، تعتبر التبرعات والاعانات التى تدفعها للمنشأة للغير ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ، ولكن المتأمل فى النص فى فقرتيه أ ، ب يوضح لنا بأن سريان هذا الحكم يرتبط بتحقيق الشروط الآتية .

** فيمايتعلق بالتبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى والقطاع العام ، فانها تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم أيا كان مقدار هذه التبرعات

** بالنسبة للتبرعات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الحكومية فانهالاتعد من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة الا اذا كانت فى حدود ٧٪ من الربح السنوى الصافى وليس اكثر من ذلك .

---

(١) حكم محكمة النقض الصادر ٢٠/٦/٦٦ وراجع كذلك : محمد حسن الجزيرى ، المرجع السابق ، ص ١٨٥ .

(٢) راجع: د . حسن كمال ، المرجع السابق ، ص ١٦١ .

** التبرع المقدم للأفراد ولغير ماتقدم ذكره من هيئات لايجوز اعتباره من التكاليف واجبة الخصم .

** لايجوز أن تخصم التبرعات السابقة من وعاء أية ضريبة نوعية أخرى .

٥ - <u>المخصصات والمكافآت</u> :

وتعرف المخصصات بأنها تحميل على الأرباح لمقابلة أعباء أو خسائر وقعت بالفعل مثل مخصص استهلاك الأصول الثابتة ، او لمقابلة أعباء أو خسائر ينتظر أن تتم مستقبلا ولكن قيمتها غير معروفة على وجه اليقين (مثلا مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها) . وهدف المنشأة من تكوين هذه المخصصات يتمثل في امكانية مواجهة الخسائر المتوقع حدوثها في المستقبل ويمكن التنبؤ بها عند اعداد حسابات النتيجة،ومن ثم فان هذه المخصصات تساهم في ضمان استمرار نشاط المنشأة . وهذه المخصصات اعتبرها المشرع ضمن التكاليف واجبة الخصم ولكن بشروط هي :

** ان تكون هذه المخصصات لخسائر او أعباء مالية <u>مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار</u> .

** يجب أن تكون هذه المخصصات قد تم قيدها بحسابات المنشأة .

** ضرورة استعمال هذه المخصصات في الغرض التي جنبت من أجله .

** لايجوز - في جميع الأحوال - أن تزيد جملة

هذه المخصصات من ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشـأة . (١)

وفيما يتعلق بالمكافآت التى تمنح للعاملين بالمنشأة من الأرباح ، فانها تعد من التكاليف واجبة الخصم بشـرط ألا تتجاوز فى مجموعها مرتب ثلاثة أشهر فى السنة ، فـان تجاوزت ذلك فان الزيادة لا تخصم من وعاء الضريبـة . ويراعى عند حساب قيمة المكافآت التى تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم ،أن تنسب الى مجموع المرتبات وعلاوة الغـلاء للمنشأة بجميع أقسامها وليس لكل قسم أو كل فرد على حده

٦ - أقساط التأمين الاجتماعى :

والمقررة لصالح العاملين والتى تدفع للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئةالعامة للتأمين والمعاشـات وتعد هذه الأقساط ضمن التكاليف واجبة الخصم دون قيد أو شرط .

---

(١) وفقا للقرار الوزارى رقم ٣٧٤ لسنة ٧٨ ،فان المخصصات التى يجوز اعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصـم (فى ظل احكام القانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨) هى :
- المخصصات اللازمة لمواجهة مدينين اشهر افلاسهم
- مخصص فروق مصاريف الدعاوى والقضايا المرفوعـة على الممول او منه .
- مخصص مواجهة تقلبات اسعار الذهب - بالنسبـة لتجار المصوغات .
- مخصص مواجهة تقلبات اسعار الاوراق الماليـة بالنسبة لتجارها .
- مخصص مواجهة ارتفاع اسعار الصرف بالنسبـة للبيوت التى لها حق التعامل فى النقد الاجنبى .

٧ - **المبالغ المستقطعة لحساب صناديق التوفير او الادخار او المعاش :**

تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة ولكن يشترط فى هذه الحالة :

** يجب ألا يجاوز المبلغ المستقطع نسبة ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين .

** أن يكون للصندوق لائحة مستقلة ونظام مستقل .

** أن تكون أموال النظام منفصلة او مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص .

و- **التكاليف الأخرى واجبة الخصم رغم عدم ورودها فى نص المادة رقم ٢٤ :**

ذكرنا أن ماورد فى نص المادة ٢٤ من تكاليف واجبة الخصم كان على سبيل المثال وليس الحصر ، وعلى ذلك فانه توجد عدة تكاليف وأعباء أخرى واجبة الخصم ، نظرا لتوافر الشروط اللازمة لتحميلها على الايراد الخاضع للضريبة والتى من أهمها وجود علاقة وثيقة بين الحصول على هذا الايراد ، ودفع تلك التكاليف ، ومن أهم هذه التكاليف :

* المرتبات والأجور ـ المشتريات ـ الاكراميات ـ العموله الديون المعدومة ـ التعويضات والمصروفات القضائية ـ الفوائد المدينة ـ خسائر السرقة والاختلاس ـ نفقات السفر ـ لغرض تحقيق اعمال متصلة بنشاط المنشأة ـ نفقات السياره المخصصة لأغراض المنشأة ـ أقساط التأمين على أصول المنشاه ضد الحريق أو الاختلاس وكذلك أقساط التأمين ضد حوادث العمل ، ونفقات الاعلان والتأسيس " وأخيرا بعض المصروفات

ضئيلة القيمة نسبيا مثل : البريد والتلغراف والأدوات الكتابية .... الخ .

وسنقتصر على لمحة من بيان المرتبات والأجور كواحده من اهم التكاليف واجبة الخصم رغم عدم ورودها بالنص .

تعتبر الأجور والمرتبات التى يتلقاها عمال ومستخدمو المنشأة الخاضعة للضريبة التى نحن بصددها من التكاليف واجبة الخصم من الأرباح الاجمالية وذلك أيا كانت صورها أو طريقة دفعها مادامت هذه الأجور والمرتبات تدفع الى أشخاص تربطهم بالمنشأة رابطة التبعية وفقا لقوانين العمل .

ويضاف الى هذه المرتبات ويأخذ حكمها كتكاليف واجبة الخصم : المزايا العينية التى يستفيد بها العامل والأجور الاضافية عن الزمن الاضافى الذى يقضيه العاملون فى أداء نشاط المنشأة .

وليس لمصلحة الضرائب أن تتدخل فى تحديد المرتب[1] والذى تقرر وفقا لعقود الاستخدام ، الا اذا تبين لها وثبت أن هذا التحديد ينطوى على غش او محاولة للتهرب من الضريبة .

---

(١) نص قانون العمل رقم ٩١ لسنة ٥٩ فى مادته الثالثة على أن المقصود بالأجر عند تطبيق احكام القانون هو كل مايعطى للعامل لقاء عمله مهما كان نوعه مضافا اليه جميع العلاوات ايا كان نوعها وعلى الاخص ماياتى :

- العمولة التى تعطى للطوافين والمندوبين الجوالة والممثلين التجاريين .
- الامتيازات العينية وكذلك العلاوات التى تصرف لهم بسبب غلاء المعيشة والاعباء العائلية .
- كل منحة تعطى للعامل علاوة على الأجر ....

واذا كان الموظف أو العامل الذى يُمْنح المرتب أو الأجر من أقارب الممول أو صاحب المنشأة (وبالطبع ليس هناك مايمنع ذلك) ، ففى هذه الحالة يكون للمصلحة أن تتدخل فى تحديد المرتب اذا كانت هناك ثمة مغالاة فى تحديده ولها أن ترده الى أجر المثل ، ويكون لها دائما الحق فى التثبت من عدم صورية الأجر أو المرتب .

- وأخيرا ، تجدر الاشارة الى أن المشرع قد قرر حظر خصم بعض المبالغ من وعاء الضريبة ومن ناحية أخرى فانه نص صراحة على وجوب خصم مبالغ أخرى من هذا الوعاء وذلك تفاديا لوقوع الازدواج الضريبى من جهة ولمقابلة الخسائر المرحلة من جهة أخرى .

١ - فيما يتعلق بالمبالغ التى حظر المشرع خصمها من وعاء الضريبة ، ورد النص عليها صراحة فى البند السادس من المادة ٢٤ ، وهى تشمل المبالغ التى تأخذها المنشأة من أرباحها لتغذية الاحتياطيات على اختلاف انواعها ، والتى تعد لتغطية خسارة محتملة او لمنح العاملين مكافآت تزيد فى مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر ، وقد سبق لنا تناول المكافآت ، أما الاحتياطيات فهى "الارباح غير الموزعة " ، وعلى ذلك فهى تمثل استعمالا للربح وليست تكليفا عليه . وقد منع المشرع من خصم كل استعمال للأرباح فى شكل احتياطيات مهما كان هدف تكوينها .

٢ - وفيما يتعلق بوجوب خصم بعض المبالغ الأخرى من وعاء الضريبة لتفادى حدوث الازدواج الضريبى أو لمقابلة الخسائر المرحلة من سنوات سابقة

نلاحظ أن المشرع قد عالج ذلك فى المادتين ٢٥ ، ٢٦ من القانون الحالى كمايلى :

المادة (٢٥) " اذا ختم حساب احدى السنوات بخسارة فان هذه الخسارة تخصم من ارباح السنة التالية ، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة ينقل الى السنة التالية وحتى السنة الخامسة ولكن لايجوز بعد ذلك نقل شىء من الخسارة الى حساب أى سنة أخرى .

ولايسرى هذا الحكم على أوجه النشاط التى يتم ربط الضريبة عليها على أساس حكمى او ثابت .

وفى حالة التوقف الجبرى لاتحسب فترة التوقف بين الفترات المنصوص عليها فى هذه المادة " .

أما المادة (٢٦) من القانون الحالى والمتعلقة بتجنب الازدواج الضريبى فقد نصت على أنه " تخصم ايرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة والتى خضعت لضريبة نوعية ، أو أعفيت منها بمقتضى القانون وكذا الايرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار اليها بعد خصم نصيبها من مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠ ٪ من قيمة تلك الايرادات .

ويسرى الحكم ذاته على ايرادات الأراضى الزراعية او العقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة بحيث تخصم هذه الايرادات من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعد استبعاد ١٠ ٪ من قيمتها ، ويشترط ان تكون هذه الايرادات داخلة فى جملة ايرادات المنشأة وفى كلتا

الحالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الايرادات".

المبحث الثاني
سعر الضريبة وربطها

أولا : سعر الضريبة :

بعد أن بينا فيما سبق كيف يتحدد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والذى يتمثل فى الأرباح الصافية المحققة خلال العام ، يمكن معرفة مقدار الضريبة المستحقة وذلك بتطبيق السعر المقرر لها على هذا الوعاء .

وجدير بالذكر أن الواقعة المنشئة لهذه الضريبة هى تحقيق أرباح صافية فى ختام السنة المالية للمنشأة الخاضعة للضريبة تجاوز حدود الاعفاءات المقررة قانونا .

وفى ظل القوانين السابقة على القانون الحالى (ق ١٤ - ٣٩ ، ق ٤٦ - ٧٨) ، كان سعر هذه الضريبة نسبيا ثابتا لا يتغير بتغير الأرباح الخاضعة للضريبة (كان هذا السعر ١٧٪ يضاف اليه عدد من الضرائب الاضافية الاخرى ، وكان المجموع يصل الى ٣٩٫٧٪ من الوعاء) (١) .

---

(١) بموجب المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ٥٢ اصبح سعر الضريبة ١٧٪ مضافا اليه الضريبة الاضافية للدفاع بنسبة ٣٫٥٪ من وعاء الضريبة وكذلك ضريبة اضافية للامن القومى بنسبة ٥٠٪ من قيمة الضريبة الاضافية للدفاع ، والى ذلك تضاف الضريبة المحلية بنسبة ١٠٪ من الضريبة الاصلية - وفى ظل القانون ٤٦ / ٧٨ كانت الضريبة تحسب على صافى الارباح بواقع ١٧٪ من قيمة الوعاء يضاف اليها ١٠٫٥٪ ضريبة دفاع ويضاف الى ذلك ١٠٪ من الضريبة

=

وفى ظل القانون الحالى (١) ، طبق المشرع السعر التصاعدى الذى يتزايد بتزايد حجم الأرباح المحققة وفقا لنص المادة ٣١ من هذا القانون ، وبعد تطبيق الاعفاءات المقررة والتى حددتها المادة ٣٢ من ذات القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتى :

٢٠٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى
٢٣٪ " " ١٥٠٠ " الثانية
٢٧٪ " " ٢٠٠٠ " الثالثة
٣٢٪ " مازاد على ذلك

وفى ظل التعديلات الجديدة التى أتى بها القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ، ظلت هذه النسب كما هى لم تتغير بالنسبة الى أرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى وأيضا بالنسبة للأرباح الناتجة من عمليات التصدير وفيما عدا ذلك من منشآت فقد أدخل على المادة (٣١) تعديلا بالاضافة على الشريحة من الأرباح التى تبدأ من ٢٥٠٠ جنيه ، وعلى ذلك فقد أصبح السعر كالآتى :

٢٠٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى ، ٢٣٪ على ١٥٠٠ التالية
٢٧٪ " " ٢٠٠٠ " التالية ، ٣٢٪ " ٢٥٠٠ "
٣٥٪ " " ٣٠٠٠ " التالية ، ٣٨٪ " ٣٥٠٠ "
٤٠٪ " مما زاد على ذلك .

— الأصلية تحصل لحساب الحكم المحلى ، ضريبة أمن قومى بنسبة ٥٠٪ من ضريبة الدفاع ثم تعديلها لتصبح ٨٪ اعتبارا من ارباح سنة ١٩٦٨ اوالسنة المالية المنتهية خلالها .

(١) القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م .

وعلى أن يعمل بذلك اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر هذا القانون .

ويلاحظ أن السعر الحقيقي للضريبة يمكن أن يقل عن ذلك في بعض الحالات :

١ - نصت المادة ١٩ فقرة ١ على أنه استثناء من حكم المادة ٣١ من هذا القانون ، تفرض ضريبة بسعر ٥٪ وبغير أي تخفيض على اجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة .... الخ . (١)

٢ - في حالات الاعفاء للاعباء العائلية التي تناولتها المادة رقم ٣٢ فان السعر الحقيقي يكون أقل من السعر المحدد بعد تطبيق حدود الاعفاء. (٢)

٣ - يمكن أن يكون السعر من الناحية الفعلية أشد وطأه على الممول وذلك كما في الحالة المشار اليها

---

(١) وربما يبدو لأول وهلة أن هذا السعر (٥٪) منخفض جدا اذا ماقورن بما حددته المادة ٣١ من أسعار تصاعدية الا أن هذا السعر (٥٪) يبدو في بعض الاحيان ذو اهمية كبيرة خصوصا في تلك الحالات التي تبلغ فيها قيمة العقار او الاراضي المتصرف فيها مبالغ كبيرة ، راجع : د . عادل حشيش المرجع السابق ، ص ١١٦ .

(٢) فاذا فرضنا ان مولا متزوجا ويعول اولادا حقق ارباحا صافية من نشاطه التجاري او الصناعي اخر العام تدرها ٢٠٠٠ جنيه فان اعفاءه ٩٦٠ جنيه للاعباء العائلية يجعل الوعاء الخاضع للضريبة ١٠٤٠ جنيه فقط ، وهذا يعني ان السعر الحقيقي المطبق سيكون اقل من السعر الاسمي قبل الاعفاء .

فى المادة (١٥ / ٢) التى تقضى بسريان الضريبة على كل مبلغ دفع الى شخص طبيعى او معنوى على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعه من عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته وذلك بغير أى تخفيض سواء لمواجهة التكاليف او الاعباء العائلية ويمكن تبرير ذلك بأن الأرباح الناتجة عن هذه العمليات تعد فى كثير من الأحيان من قبيل الدخول الطفيلية التى لا تتطلب عادة بذل جهد أو مال فى سبيل الحصول عليها .

ثانيا : ربط الضريبة :

يقصد بربط الضريبة تحديد مبلغها الذى يجب على الممول دفعه ، وهذا الربط لا يكون الا بعد تحديد الربح الخاضع للضريبة من ناحية ثم فرض سعرها على الربح المذكور من ناحية أخرى .

- وفيما يتعلق بالاجراءات الخاصة بربط الضريبة فقد تناولتها المواد من ٣٨ الى ٤١ من القانون الحالى الا أن هذه الاجراءات تترتب أساسا على التزامات الممولين بتقديم الاقرارات والدفاتر وهذه الالتزامات وردت فى المواد من ٣٤ الى ٣٧ .

وباستقراء ماورد بهذه المواد من أحكام، فاننا نجدها تدور حول الموضوعات الآتية :

١ - الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم .
٢ - المبدأ الحاكم لاجراءات الربط : وحدة الربط .
٣ - مكان الربط وزمانه .
٤ - التزامات الممولين (الاقرارات والدفاتر) .

٥ - اجراءات الربط وأنواعه .

ونتناول بشيء من التفصيل كلا من هذه الموضوعات فيمايلي :

١ - الأشخاص الذين تربط الضريبة باسمهم :

الأصل أن تربط الضريبة باسم الشخص الطبيعي أو المعنوى الذى تخضع أرباحه لها . واذا تعلق الأمر بمنشأة فردية ، فان الضريبة تربط فى هذه الحالة باسم صاحب هذه المنشأة بصرف النظر عن تمتعه بالأهلية القانونية (١)

وفى حالة ماإذا تعلق الأمر باحدى الشركات المساهمة ، فان الضريبة تربط باسم الشركة نفسها وليس باسم احد الشركاء فيها . اما فى حالة شركات التضامن فكل شريك يعامل معاملة الممول الفرد ، ومن ثم تربط الضريبة باسم كل واحد منهم على حده من حصته فى أرباح الشركة وكذلك على كل مايحصل عليه من الشركة من أجور او فوائد على رأسماله او حسابه الجارى لديها أو غير ذلك من ايراد ، وقد نصت على ذلك صراحة المادة ٢/٢٧ من القانون الحالى . (٢)

---

(١) فى حالة وفاة الممول فان الضريبة لا يصح أن تربط باسم ورثته بل تظل مربوطة باسمه ثم يطالب الورثة بدفعها باعتبارهم خلفاء لمورثهم . راجع: د . حسن خلاف " الوجيز فى تشريع الضرائب المصرية " - ١٩٥٥ القاهرة ، ص ١٩١ .

(٢) حيث نصت على انه " .. وفيمايتعلق بشركات التضامن تفرض الضريبة على كل شريك شخصيا عن حصته فى ارباح الشركة تعادل نصيبه فيها ، وكذلك على كل مايحصل عليه من الشركة من اجور او فوائد على راس ماله او حسابه الجارى لديها اوغير ذلك من ايرادات .

أما فى حالة شركات التوصية البسيطة ، فان الضريبة تفرض باسم كل من الشركاء المتضامنين فيها بمقدار نصيبه فى الربح ، وباقى ربح الشركة فان الضريبة تفرض عليه باسم الشركة نفسها . وفى شركات الواقع ، وهى الشركات التى لم تستوف شروط الاشهار (وتعتبر شركات صحيحة فيما بين الشركاء ، وان كانت معرضة للبطلان بناء على طلب من يهمه الأمر) ، فان الضريبة تربط على كل واحد من الشركاء بمقدار نصيبه فى الربح ، ويعتبر الشركاء متضامنين فيما يتعلق باجراءات الربط .

واذا ربطت الضريبة على شخص أو شركة وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر او شركة أخرى بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا او للتهرب من أية التزامات مقررة قانونا كان كلاهما : الظاهر والحقيقى مسئولين بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح .

وفى حالة الشركات التى تقوم بين الأصول والفروع القصر او بين الأزواج أو بين بعضهم البعض (الشركات العائلية) ، فان الشركة تعتبر فى حكم الممول الفرد وتربط الضريبة باسم الأصل أو الزوج حسب الأحوال وتضمن أموال الشركة وأموال الأشخاص المكونين لها سداد الضرائب المستحقة .

٢ - مبدأ وحدة الربط :

ويفهم هذا المبدأ من نص المادة ١/٢٧ حيث قررت " فى الحالات التى يتم فيها الربط على أساس الأرباح الفعلية تفرض الضريبة على أرباح مجموع المنشآت التى يستثمرها كل ممول فى مصر بمركز ادارة هذه المنشآت

وفى حالة عدم تعيين هذا المركز ففى الجهة التى يقع بها نشاطه الرئيسى " ـ وهذا يعنى أن الممول اذا تعددت منشآته ، فان الربح الصافى يتحدد أولا لكل منشأة ثم تجمع هذه الأرباح معا وتربط الضريبة عليها مرة واحدة .

ومن النتائج الهامة التى تترتب على تطبيق هذا المبدأ :

أ ـ تخصم خسارة احدى منشآت الممول فى سنة من السنوات من أرباحه من منشآته الأخرى من السنة نفسها .

ب ـ مع وجود السعر التصاعدى للضريبة ، فان فرض الضريبة على مجموع الأرباح للمنشآت يؤدى الى أن متوسط السعر المطبق فى هذه الحالة يكون أعلى مما لو فرضت الضريبة على ربح كل منشأة على حده (١)

---

(١) اذا اختلفت بداية السنة المالية لبعض المنشآت منها فى البعض الآخر ،فلابد من اضافة الأرباح المحققة من سنة كاملة تبدأ من يناير الى ديسمبر الى مبلغ معين يفترض أنه يمثل الربح الناتج من المنشأة التى تبدأ سنتها المالية من يونيو ...... (من الفترة من يونيو الى ديسمبر) ، وقد لا يمثل هذا المبلغ حقيقة الربح المحقق .
راجع د. حسين خلاف ، المرجع السابق ، ص ١٩٤ .

٣ - مكان الربط وزمانــه :

وفقا لذات النص الذى ذكر فى البند السابق فـان ربط الضريبة يتم بمركز ادارة المنشآت او المنشأة القائمـــة بالنشاط . وتتم اجراءات الربط بمعرفة مأمورية الضرائب التى تقع فى دائرتها المنشأة التى يستغلها الممول ، فـــان تعددت المنشآت ، فان الضريبة تربط عليها جميعا كوحدة واحدة - طبقا للمبدأ السابق ذكره - وذلك بمعرفة المأمورية التى يقع فى دائرتها مركز ادارة هذه المنشآت ، وان كان المركز الرئيسى للنشاط فى الخارج ، فان الربط يكون مـن اختصاص المأمورية التى توجد فى دائرتها أهم المنشـــآت التى يستغلها الممول فى مصر. (١)

ورغم أن القانون لم ينص صراحة على وقت محدد لاتمام اجراءات الربط ، الا أن المؤكد والمنطقى أن الربط يجـب ألا يتم قبل تجديد الأرباح ، وفى هذه الأخيرة تتحـــدد على أساس مايقدم من اقرارات من الممول او على أســـاس التقديـــر .

٤ - التزامات الممولين (الاقرارات والدفاتر) :

ألزمت المادة (٣٤ من القانون الحالى) كل ممول خاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بتقديم اقـــرار مبينا به مقدار أرباحه أو خسارته . ويقدم هذا الاقـــرار مقابل ايصال أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصـــول

---

(١) ووفقا لنص المادة ١٥٠ من القانون الحالى ، اذا كان الممول يخضع لعدة ضرائب نوعية ، اختصت مأموريـــة الضرائب التى يقع فى دائرتها مركز نشاطه الرئيســى بالربط عليه بالنسبة الى جميع أوجه نشاطه .

الى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول ابريل من كل سنة او خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للممول .

وترجع أهمية تقديم الاقرار الى أن المشرع الضريبي في مصر يعتمد عليه كأساس لتحديد الأرباح الخاضعة، وتؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقرار في الميعاد المحدد لتقديمه ، فاذا لم يقدم هذا الاقرار فان الممول يلتزم بتسديد مبلغ اضافي للضريبة يعادل ٣٠٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي . (١)

ووفقا للائحة التنفيذية للقانون الحالي (٢) ، يلتزم الممول بأن يرفق بالاقرار مستندات معينة هي : الميزانية العمومية او المركز المالي ، وحساب التشغيل والمتاجرة ، وحساب الأرباح والخسائر ، وكذلك كشف او كشوف بالأصول الرأسمالية التي استخدم ثمن بيعها أو قيمة التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل في شراء أصول جديدة (طبقا لأحكام المادة ١٧ من القانون) مبينا بها تاريخ البيع أو الحصول على التعويض عن الهلاك أو الاستيلاء وقيمتها الدفترية وقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة وتاريخ شراء الأصول الجديدة وقيمتها .

- والإقرار هو إعتراف الممول بربحه أو خسارته من نشاطه الذى يزاوله ، وتعد بمثابة اقرار كل ورقة تتضمن ذلك وتتقدم من الممول في الميعاد القانوني وتكون مستوفاة للشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون .

---

(١) واذا تم الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب فان هذه النسبة تخفض الى النصف دون الاحالة الى لجان الطعن (م ٣٤ ف ٣)

(٢) المادة ١٧ (ثانيا) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١م .

وتلتزم كل منشأة سواء كانت فردية أو متخذة شركة أشخاص بأن تقدم هذا الاقرار مستندا الى الدفاتر والسجلات والمستندات التى قررتها اللائحة التنفيذية(١) فى الأحوال الآتية :

أ - اذا كان رأس مال المنشأة يزيد على عشرة آلاف جنيه وفقا للعقد أو السجل التجارى .

ب - اذا تجاوز صافى ربح المنشأة السنوى ، وفقا لآخر اقرار أو ربط نهائى خمسة آلاف جنيه .

جـ - اذا تجاوز اجمالى ايرادات النشاط الجارى للمنشأة خمسين ألف جنيه فى السنة (م ٣٥/ ١) .

ويكون الالتزام بإمساك الدفاتر فى الحالتين الأخيرتين من السنة التالية للسنة التى قدم عنها الاقرار أو تم خلالها الربط او تجاوز فيها اجمالى ايرادات النشاط الجارى المبلغ المشار اليه (٥٠٠٠٠ جنيه) بحسب الأحوال (م ٣٥ / ٢) . وتكون العبرة فى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول بأمانتها ومدى اظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا لأصول المحاسبة السليمة ومراعاة القواعد والقوانين المقررة فى هذا الشأن (م ٣٦/ ١) .

(١×) وفقا للمادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون الحالى تكون الدفاتر والسجلات والمستندات التى يلتزم الممول بامساكها طبقا لاحكام الفقرة الاولى من المادة ٣٥ من القانون هى :

اولا : الدفاتر والسجلات :

١ - دفتر اليومية العامة الاصلى الذى تقيد به جميع عمليات الممول اولا باول .

===

وعلى مصلحة الضرائب يقع عبء الاثبات فى حالـــة عدم الاعتداد بالدفاتر (م ٣٦/٢) ، وإذا لم تكن لدى الممول دفاتر أو حسابات فانه يلتزم بتقديم الاقرار الـــذى يبين أرباحه أو خسائره فى السنة السابقة ومايستند عليـــه فى هذا التقدير ، ولا يعتد بالاقرار الذى يقدم الـــى المأمورية المختصة دون بيان أسس التقدير (م ٣٧) .
والدفاتر المنتظمة : هى تلك التى تتناسب مع طبيعة المنشأه والتى يتم فيها تسجيل نشاط المنشأة كاملا أولا بأول مـــن واقع المستندات المنضبطة والامينة لهذا النشاط (١)

٥ ـ اجراءات الربط وأنواعه :

الأساس فى ربط الضريبة ـ كما ذكرنا ـ هو الاقرارالمقدم من الممول موضحا فيه الأرباح الحقيقية الثابتة وأسس تقديرها ويكون الربط للضريبة متوقفا على قبول مصلحة الضرائـــب لهذا الاقرار .

---

٢ ـ دفتر الاستاذ العام .
٣ ـ دفاتر الاستاذ واليومية المساعدة التى تتحدد تبعا لطبيعة ونوع وحجم ونشاط المنشأة .
٤ ـ دفتر الجرد ٥ ـ دفتر الصنف (تجارالجملة)

ثانيا : المستندات : هى المستندات الاصلية من عقـــود وفواتير شراء واشعارات وايصـــالات ومكاتبات صادرة من الغير ، وصورفواتير البيع والاشعارات والايصالات وكـذا المكاتبات الصادرة من المنشاه لجميع معاملاتها .

(١) حتى تكون الدفاتر منتظمة ، فانه يجب توافر الشروط الاتية فيها :
١) ان تكون مقيدة من الدفاتر الالزامية او التى جـرى العرف على امساكها .
٢) ان تمسك هذه الفاتر على حسب الاصول الفنيـة .
٣) ان تؤيد هذه الحسابات بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة .

وللمصلحة تصحيح الاقرار وتعديله ، كما يكون لها عدم الاعتداد بالاقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير (م ٣٨/٢) .

وعلى ذلك فان الربط يكون على أساس الاقرار أو يكون من طريق التقدير . وتلجأ مصلحة الضرائب الى النوع الثانى من الربط فى حالة عدم تقديم الممول لاقراره أو فى حالة عدم امساكه لحسابات منتظمة ، الا أنه توجد صعوبات تكتنف الربط من طريق التقدير من أهمها :

** عدم وجود بيانات دقيقة لدى المنشأة موضوع الفحص .
** عدم توافر معلومات صادقة يدلى بها الممولون شهريا من الضريبة .

ومعاونة للمأمور الفاحص ، فقد حددت مصلحة الضرائب (ادارة التفتيش) بعض الخطوات واجبة الاتباع فى شأن تحديد الأرباح من طريق التقدير ، من أهمها :
الاطلاع على ملف الممول قبل الفحص ، ثم الفحص باجراءات المعاينات على الطبيعة ، ومناقشة الممول ... الخ (١) .

= ٤) ان تظهر هذه الحسابات الربح او الخسارة الحقيقية .

راجع: د . حسن الجزيرى ، المرجع السابق ، ص ٢٩٨ ومابعدها .

(١) راجع تفصيلات هذه الخطوات فى " طرائق الفحص فى الضرائب والرسوم " الصادر من الادارة العامه للتفتيش بمصلحة الضرائب ، ص ٥٠ - ٧٢ .

ـ وعلى المصلحة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وأن تدعوه الى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل والتقدير الذى أجرته المصلحة ، وذلك خلال شهر من تاريخ تسلم الاخطار ويتم ربط الضريبة على النحو الآتى (م ٤١) :

أ ـ اذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل او التقدير ، تربط الضريبة على مقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن ، كما تكون الضريبة واجبة الأداء .

ب ـ اذا لم يوافق الممول على التصحيح او التعديل او التقدير او لم يقم بالرد فى الميعاد على ماطلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير ، تربط الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأى المأمورية .

فاذا وافق الممول على الربط ، او انقضى الميعاد المشار اليه ، دون طعن ، أصبح الربط نهائيا .

ويخطر الممول بهذا الربط وعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول تحدد له فيه مدة ثلاثين يوما لقبوله او الطعن فيه (طبقا لاحكام المادة ١٥٧) من هذا القانون . ولا تكون الضريبة واجبة الأداء الا فى حالة عدم رد الممول فى الميعاد على ما أجرته المأمورية من تصحيح او تعديل أو تقدير .

واذا لم يوافق الممول على الربط أحيل الخلاف الى لجنة الطعن .

جـ - اذا لم يقدم الممول الاقرار والمستندات وفقا لأحكام المادتين (٣٤، ٣٧) من هذا القانون ، تربط الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأى المأمورية المختصة وتكون الضريبة واجبة الأداء ويكون للممول ابداء ملاحظاته على هذا التقدير خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه الاخطار وله أن يطعن في التقدير وفقا للاجراءات المنصوص عليها في المادة (١٥٧) من هذا القانون .

ومن الجدير بالذكر أنه بالاضافة الى مانصت عليه المادة ٣٤ ف ٣ من الزام الممول بدفع مبلغ اضافي يعادل ٢٠٪ من الضريبة المستحقة عليه من واقع الربط النهائي اذا لم يقدم الاقرار في الميعاد المحدد ، فقد قررت المادة (٤٠) أنه اذا توافر لدى مصلحة الضرائب من الأدلة مايثبت عدم مطابقة الاقرار المشار اليه في المادتين ٣٥، ٣٧ من هذا القانون للحقيقة ، كان لها فضلا عن تصحيح الاقرار وتعديله أو عدم الاعتداد به وتحديد الأرباح بطرق التقدير ان تلزم الممول بأداء مبلغ اضافي للضريبة بواقع ٥٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى ٥٠٠ جنيه .

الباب الخامس

الضريبة على المرتبات والأجور

L'impôt sur les traitements et salaires

مقدمـــــة :

عرفت مصر الضريبة على المرتبات والأجور لأول مرة فـــي العصر الحديث في فبراير سنة ١٩٣٩ وذلك بالقانون رقـــم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عقب الغاء نظام الامتيازات الأجنبية بمقتضـــى معاهدة مونترو سنة ١٩٣٧ [(١)] . ويجد هذا القانون أساسه فـــي القانون الفرنسي الصادر في سنة ١٩١٧ الخاص بالضرائب النوعيـــة على فروع الدخل والذى ارتبط باسم Joseph Cailleux ويبدو أن المشرع المصرى يتبع باخلاص نفس الخطوات التي ســـار عليها المشرع الفرنسي في تطويره لنظام الضرائب على الدخـــل . نهدف المشرع المصرى من التعديل الجديد الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحـــدة على الدخل ، وفي سبيل ذلك فرق القانون بين الضرائب التـــي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون وبين الضريبة التي تخضع لهـــا شركات الأموال . وكان المشرع الفرنسي قد أخذ بذات التقسيـــم منذ القانون الصادر سنة ١٩٤٨ أخذا عن القانون الألمانـــي الصادر سنة ١٩٢٠ ثم صدر قانون ٢٨ ديسمبر سنة ١٩٥٩ ليطبق من أول يناير سنة ١٩٦٠ الضريبة الموحدة على دخول الأشخـــاص الطبيعيين مع خضوع الشركات لضريبة مختلفة [(٢)] ، وهذا هو الهدف

(١) وقد حلت هذه الضريبة بالنسبة لموظفي الحكومة مكـــان رسوم الدمغة القديمة . لمزيد من التفصيل عن تطـــور النظام الضريبي المصرى انظر : د . حسين خلاف "تطور نظام الضرائب في مصر خلال الخمسين سنة الأخيـــرة" ، بحوث العيد الخمسيني ١٩٠٩-١٩٥٩ ، الجمعيـــة المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع ، ١٩٦٠ ، ص ٣٧-٦٧ . وانظر الدراسة المنشورة في النشـــرة الاقتصادية للبنك الأهلي المصرى ، مجلد ٣٧ - العـــدد الأول ، ١٩٨٤ "النظام الضريبي المصرى" ص ١١ - ٥٥ .

(٢) راجع: GAUDEMENT (P.M.): "Finances publiques : Tom.II, Ed. Montchrestien, Paris, 1981,pp. 340 - 343, TIXIER(G.) et GEST(G.) "Droit fiscal", Ed.L.G.D.J. .Paris,1981.pp.303-307.

المعلن في المذكرة الايضاحية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ للضرائب على الدخل في مصر(١) .

وكان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يجمع بين الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على المهن غير التجارية في كتاب واحد تحت اسم " الضريبة على كسب العمل " ، ذلك رغبة من المشرع في تمييز الدخول الناتجة عن العمل بمعاملة ضريبية أخف من معاملته للدخول الناتجة عن رأس المال أو تلك التي مصدرهما اختلاط رأس المال بالعمل . ورغم هذا الجمع فقد كان لكل من الضريبتين أحكامها المتعلقة بها باعتبار أن الضرائب على المرتبات والأجور تفرض على دخل العمل التابع بينما تفرض ضريبة المهن الحرة على دخل العمل المستقل على ما سنرى . وقد عدل المشرع عن هذا المسلك في القانون الحالي وأفرد لكل منهما بابا مستقلا .

وفيما يتعلق بالضريبة على المرتبات والأجور فقد نظمها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ في الباب الثالث من الكتاب الأول الخاص بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين وذلك في المواد من ٥٥ الى ٧٢(٢) .

وتجدر ، قبل دراسة الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة ، الاشارة الى أهم ما استحدثه هذا القانون في مجالات التيسير على الممولين ، وتحقيق العدالة الضريبية ، وتشجيع الادخار ، وتبسيط الاجراءات وأحكام ربط وتحصيل الضريبة (٣) .

---

(١) وذلك على الرغم من الانتقادات التي توجه الى النظام الفرنسي للضرائب على الدخل والتي دفعت البعض الى اقتراح نظم جديدة ، وأدت بالبعض الآخر الى المناداة بالغاء هذا النظام . لمزيد من التفصيل عن هذا التطور انظر رسالتنا للدكتوراة: " Contribution à l'étude de l'impot sur la consommation. L'exemple Egyptien"CLERMONT I,1986,Tom.1,pp.100-142.

(٢) وهي تقابل المواد من ٦٤ الى ٧٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

(٣) انظر موسوعة الضرائب في مصر للأساتذة أحمد حمدي ،

أ - في مجال التيسير على المولين :

استحدث القانون العديد من الأحكام، ونخص منها بالذكر رفع حدود الاعفاء للأعباء العائلية، وخصم ١٠٪ من اجمالي الايراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول على الايراد، ورفع حد اعفاء أجور عمال اليومية من الضريبة من ٢٠٠ قرش الى أربعة جنيهات فضلا عن عدم سريان الضريبة على بدل طبيعة العمل الا فيما يجاوز ٢٤٠ جنيه سنويا وعلى بدل التمثيل أوبدل الاستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنويا وكذلك على المبالغ التى يتقاضاها العاملون كحوافز انتاج في حدود ١٠٠٪ من المرتب الأصلى، وأخيرا أعفى المشرع المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التى يحصل المصريون العاملون عليها في مشروعات التعمير أو استصلاح الأراضى أو التعدين من الضريبة (١).

ب - في مجال تحقيق العدالة الضريبية :

تم توسيع نطاق شرائح الضريبة التى تخضع لأدنى الأسعار مع تضييق نطاق الشرائح التى تخضع لأعلى الأسعار وذلك بهدف تخفيض الضريبة على صغار المولين، كذلك تم اعفاء تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض التى تمنحها شركات الملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التى تعمل في مصر للعاملين بها وأسرهم أسوة بالاعفاء المقرر للعاملين وأسرهم بشركات الطيران المصرية والأجنبية التى تعمل في مصر. يضاف الى ذلك منح الممول حق الطعن في ربط الضريبة التى خصمت بمعرفة الجهة الملتزمة بدفع الايراد خلال ثلاثين يوما من تاريخ وضع الايراد تحت

- عبد العظيم، فؤاد حسين محمد، مصطفى زكى فهمى ومحمد فؤاد عبد الغفار، ١٩٨٣، ص ٢٢ - ٢٤، وانظر أيضا المذكرة الايضاحية للقانون.

(١) راجع المواد ٦٠، ٦٣، ٦٤، ٥٨ بند ١، ٢، ٣، ٤ من القانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٨١.

تصرفـــه (١) .

جـ - في مجال تشجيع الادخـــار :

تم اعفاء اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الاجتماعى والتى تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وكذلـــك أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجـــه أو أولاده القصر بشروط خاصة ، فضلا عن اعفاء الايرادات المرتبـــة لمدى الحياة التى تؤديها شركات التأمين عن وثائق التأمـــين التى لا تقل عن ١٠ سنوات (٢) .

د - في مجال تبسيط الضريبة وأحكام الربط والتحصيل :

تم النص على عدم خضوع المعاشات للضريبة سواء كانـــت مدفوعة من جهات حكومية أو من القطاع العام أو من شركـــات القطاع الخاص أو الأفراد . كذلك تم تخفيض عدد شرائح الضريبـــة من ١١ شريحة الى ٦ شرائح، فضلا عن النص على خضوع المبالـــغ التى يحصل عليها العاملون فى الدولة علاوة على مرتباتهـــم الأصلية من جهة عامة أخرى غير جهات عملهم الأصلية للضريبـــة على المرتبات بسعر ٥ ٪ دون أى تخفيض مع عدم خضوع هذه المبالغ للضريبة العامة على الدخل وذلك لتسهيل حساب الضريبـــة . وأخيرا فقد تم قصر اعفاء تصاريح وتذاكر السفر المجانيـــة أو ذات الأجر المخفض واستمارات نقل الأثاث بالمجان التى تمنحهـــا الهيئة العامة لشئون السكك الحديدية لغير الأعمال المصلحية على تلك التى تمنحها للعاملين بها وأسرهم (٣) .

---

(١) راجع المواد ٥٦ ، ٦٤ ، ٧٤ من القانون السابـــق الاشارة اليه .

(٢) راجع المادة ٦٢ من القانون السابق الاشارة اليـــه .

(٣) راجع المواد ٥٥ ، ٥٦ ، ٥٩ بند ٢ ، ٦٤ فقرة أولـــى من القانون السابق الاشارة اليه . كما سنشير خلال الدراسة الى الأحكام التى استحدثها القانون الحالى بصـــدد الضريبة على المرتبات والأجور .

وسنلاحظ من خلال دراسة أحكام الضريبة على المرتبات والأجور فى القانون الحالى أن المشرع يجب عليه اجراء العديد من التعديلات لتحقيق المزيد من العدالة الضريبية خاصة بالنظر الى الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة وفى مواجهة مرتباتهم المحددة والمحدودة من ناحية وارتفاع تكاليف المعيشة من ناحية أخرى (١) . كما سنلاحظ خلال هذه الدراسة عدم احترام اللائحة التنفيذية لقاعدة التدرج التشريعى ومخالفة صريح نص القانون فى أكثر من موضع فضلا عن عدم منطقية ترتيب المواد المنظمة لهذه الضريبة ، وعلى سبيل المثال جمع المشرع بين نطاق الضريبة وسعرها فى الفصل الأول من الباب الثالث ، ثم خصص الفصل الثانى لوعاء الضريبة وفيه خصص مادة مستقلة عن أسعار خاصة للضريبة .

ولذلك سنتبع فى دراستنا ما يقضى به الفن الضريبى من ضرورة البدء بتحديد خصائص هذه الضريبة ، ثم نطاق سريانها والاعفاءات المقررة منها وذلك حتى يمكن تحديد الوعاء الذى تفرض عليه الضريبة ، وبالتالى يكون من السهل بيان الأسعار التى ستطبق على هذا الوعاء وكيفية تطبيقها ثم نختتم بحثنا ببيان النواحى الاجرائية المتعلقة بالاقرارات الضريبية وتحصيل الضريبة والاعتراض والطعن . وعلى ذلك ينقسم هذا الباب الى الفصول الآتية :

الفصل الأول : خصائص الضريبة .
الفصل الثانى : نطاق سريان الضريبة .
الفصل الثالث : الاعفاءات المقررة منها .
الفصل الرابع : وعاء الضريبة .
الفصل الخامس : سعر الضريبة وحسابها .
الفصل السادس : الاقرارات الضريبية وتحصيل الضريبة والاعتراض والطعن .

---

(١) انظر فى ضرورة اعادة النظر فى النظام الضريبى بصفة عامة ، وضريبة المرتبات والأجور بصفة خاصة لمواجهة ارتفاع الأسعار . الأهرام ، عدد رقم ٣٧١٧٨ ، ١٩٨٨/٩/٢٢ ، ص ١ وص ٥ .

الفصـــــل الأول

خصائص الضريبة على المرتبات والأجــور

تتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة مباشرة نوعية تفرض علـــى دخل الأشخاص الطبيعيين ، وهى ضريبة عينية بحسب الأصـــل ، كما تتميز بأنها ضريبة سنوية السعر نسبية الاستحقاق شهريـــــة التحصيل وتسرى على الايراد الفعلى وتحصل عن طريق الحجـــز من المنبع وتفرض بناء على معيارى التبعية الاجتماعيـــــــة والاقتصادية (١) .

أولا : أنها ضريبة مباشرة نوعية تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين:

فالضريبة على المرتبات والأجور تعتبر ضريبة مباشـــــرة وذلك بالتطبيق لمعيارى الراجعية وثبات واستقرار المادة الخاضعة. فمن ناحية نجد أن الممول هو نفسه من يتحمل العبء الضريبـــى بصفة نهائية بحيث لايمكن التخلص منها أو نقل عبئها الى شخص آخر ، ومن ناحية أخرى نجد أن الضريبة تصيب مباشرة وعاء يتمتع بالاستقرار النسبى والانتظام ، ونقصد بذلك الدخول الناتجـــة عن العمل التابع أساسا . كما أنها تعتبر ضريبة نوعية cédulaire لأنها تصيب هذا النوع من الدخل دون غيره من الأنواع الأخــرى كالدخل العقارى أو الأرباح التجارية والصناعية ، فضلا عن أنهـــا لا تفرض على مجموع ايرادات الممول . وتسمح هذه الخصيصــــة بتنويع أساليب المعاملة الضريبيةبحسب مصدر الدخل ومعاملة دخل العمل بالرعاية أكثر من دخل الملكية ورأس المال وان كان يحد من

---

(١) انظر فى هذه الخصائص على سبيل المثال : د . زيـــن العابدين ناصر " النظام الضريبى المصرى" ، دار النهضـــة العربية ، ١٩٦٩ ، ص ١٩٥ - ٢٩٨ ، د . محمود ريــــاض عطية " الوسيط فى تشريع الضرائب" دار المعارف، ١٩٦٥ ، ص ٥٣٧ - ٥٣٩ . وانظر كذلك د . حسن محمد كمال : "دراسات فى المحاسبة الضريبية : الضريبة على الدخل" دار الجيل للطباعة ، ١٩٨٣ ، ص ٢٧٧ - ٢٨٠ .

ذلك الصبغة العينية لهذه الضريبة كما سنرى [1] . ويلاحظ أن المشرع خرج على هذه الخصيصة وفرض الضريبة على ايرادات ليس مصدرها العمل وذلك مثل الايرادات المرتبة لمدى الحياة ، في شكل دفعات شهرية أو سنوية ، التي تدفعها شركات التأمين لبعض الأشخاص في مقابل مبالغ سبق لهم دفعها ، ومثل سريان الضريبة على الاعانات والاستحقاق في الوقف وغيرها مما يصرف بصفة دورية ومنتظمة . وأخيرا تتميز هذه الضريبة بأنها تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين وحدهم ، ومن ثم لا تسرى على الايرادات التي تحصل عليها الشركات حتى لو كانت عن أعمال مماثلة لتلك التي يقوم بها الشخص الطبيعي .

ثانيا : انها ضريبة عينية بحسب الأصل وشخصية بحسب طبيعة مصدر الايراد الخاضع :

فالضريبة على المرتبات والأجور تجمع في أحكامها بين مظاهر عينية الضريبة Réalité de l'impôt وتشخيص الضريبة La pérsonalistion de l'impôt.

وترجع الصفة العينية الى كونها ضريبة نوعية تنصب على نوع معين من المال الخاضع دون الأخذ في الاعتبار بما قد يحصل عليه الممول من دخول أخرى وبالتالي لا تنظر الى المقدرة التكليفية نظرة شاملة مع ما يترتب على ذلك ، بحسب الأصل ، من عدم مراعاة حالة الممول الشخصية أو التكاليف التي تكبدها في سبيل الحصول على الايراد الخاضع [2] . ومن استقراء نصوص

---

(١) راجع د . زكي عبد المتعال " أصول علم المالية العامة والتشريع المالي المصري " ، ١٩٤١ ، ص ٢٨٨ — ٢٩٠ .

(٢) انظر بصفة عامة :

LAUFENBURGER(H.) :"Précis d'economie et de la législation financieres", ed. Sirey, 1947, Tome 1, p. 140 et s.

القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المنظمة للضريبة على المرتبات والأجور ، يتضح احتفاظ المشرع بالصيغة العينية للضريبة وذلك في الحالتين الآتيتين :

١ - ان الضريبة تفرض على الدخل الاجمالي ، رغم أن المشرع يقرر خصم نسبة ١٠٪ من وعاء الضريبة كمقابل للحصول على الدخل ، فلا يجوز اجراء أي خصم من المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات ما لم يقض القانون بخصمه . واعمالا لهذه القاعدة ، جرت مصلحة الضرائب على عدم خصم المصاريف التي ينفقها وكلاء التأمين في مباشرة المهنة من وعاء الضريبة ، وكذلك بالنسبة لنشاط المأذونين الشرعيين فلا يجوز أن يخصم من ايراداته الخاضعة للضريبة أية مبالغ ولو كانت متصلة بمباشرة المهنة كايجار المكان المعد لمزاولة العمل أو اشتراك التليفون وغيرها من المصروفات (١) .

٢ - ان الضريبة تفرض بسعر نسبي ، خروجا على القاعدة المطبقة في نطاق ضريبة المرتبات وهي التصاعد بالشرائح على ما سنرى ، دون اجراء أي خصم من الوعاء اذا كان الشخص الخاضع خبيرا أجنبيا ، أو عامل من عمال اليومية ، أو كان موظفا عاما يتقاضى علاوة على أجره الأصلي مبالغ من جهة حكومية غير جهة عمله الأصلية وذلك بشروط خاصة (٢) .

---

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١٠ الصادرة في ١٦/٦/١٩٧١ ورقم ٢١ الصادرة في ٢٢/٣/١٩٧٣ ، ويلاحظ أن المأذون الشرعي يعتبر موظف عام وبالتالي ما يحصل عليه من ذوي الشأن نقدا أو عينا مقابل توثيقه العقود والاشهادات يخضع للضريبة على المرتبات . انظر في ذلك الطعن رقم ١٤٩٩ لسنة ٥١ ق جلسة ١٦/٣/١٩٨٧ ، محكمة النقض ، الدائرة التجارية ، غير منشور .

(٢) انظر بالتفصيل الفصل الخاص من هذا الباب .

بينما يرجع تشخيص المشرع لهذه الضريبة النوعية العينية الى طبيعة مصدر الايراد وهو العمل الانساني المعرض لمخاطر المرض والشيخوخة ، والمرتبط بالنشاط الشخصي لصاحبه ، والذى يزول بزوال هذا النشاط . ومن هنا كان وصف الدخل الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور بأنه دخلا شخصيا وليس عينيا مصدره رأس المال أى الملكية العقارية والمنقولة [1] . ومن عناصر تشخيص الضريبة التى خفف بها المشرع الصبغة العينية للضريبة الى حد كبير ، خصم ١٠ ٪ من اجمالى الايراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول عليه ، وتقرير اعفاءات للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية ، والسماح بخصم احتياطى المعاش وأقساط التأمين على الحياة فى الحدود التى قررها القانون .

ثالثا : أنها ضريبة سنوية السعر نسبية الاستحقاق وشهرية التحصيل :

فالأسعار التى حددها المشرع لهذه الضريبة أسعار سنوية تطبق على الايراد السنوى الذى يحصل عليه الممول ، غير أنها ضريبة نسبية الاستحقاق ، بمعنى أنها تستحق عن كل ايراد يدخل فى نطاق تطبيقها عن أى مدة من السنة وذلك بنسبة هذه المدة بعد تحويل هذا الايراد الى ايراد سنوى . وأخيرا ، فان تحصيل هذه الضريبة يتم على أقساط شهرية ، كقاعدة ، وذلك بمناسبة دفع الايرادات الخاضعة ويتم عمل تسوية لها فى نهاية كل عام وذلك تطبيقا لقاعدة الملائمة فى الدفع والتى نادى بها آدم سميث ضمن القواعد العامة التى تحكم فرض الضرائب [2] وكان الخلاف قد ثار بعد صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لمعرفة ما اذا كان

---

(١) واذن يجب عدم الخلط بين الضرائب العينية والشخصية من جهة والضرائب على الدخول العينية والدخول الشخصية من جهة أخرى ، فمن المتصور أن تفرض ضريبة عينية على دخل شخصى أو أن تفرض ضريبة شخصية على دخل عينى . راجع فى ذلك د . زكى عبد المتعال ، المرجع السابق ص ٢٢٦ - ٢٣١ .

(٢) انظر د . زين العابدين ناصر : "مبادئ علم المالية العامة" ١٩٨٨ ، ص ١١١ - ١١٧ .

من الأفضل اعتبار الضريبة سنوية أو نسبية الاستحقاق ، مما دفع المشرع الى اضافة المادة ٦٣ مكررة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ التى نصت على الأخذ بمبدأ نسبية الاستحقاق [1] ، وقد قررت المادة ٥٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ذات المبدأ فنصت على أنه " تفرض الضريبة على كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى ايراد من الايرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الايراد الشهرى بعد تحويله الى ايراد سنوى". وعلى ذلك اذا كان الممول قد عمل ١٥ يوما فقط خلال شهر نوفمبر من سنة ١٩٨٧ وحصل مقابل ذلك على ١٠٠ جنيها ، فانه ينبغى لحساب الضريبة تحويل هذا الايراد الى ايراد سنوى بتحديد مرتبه الشهرى (٢٠٠ جنيه) ثم حساب مرتبه السنوى بضرب هذا الايراد الشهرى فى ١٢ (٢٤٠٠ جنيه) ، وبعد اجراء الخصم المقرر للأعباء العائلية وغيرها ، نحصل على الايراد السنوى الخاضع وبتطبيق سعر الضريبة عليه نحصل على الضريبة السنوية ثم نقسمها على ١٢ فنحصل على الضريبة الشهرية ويلزم الممول بدفع نصفها على أساس عدد الأيام الفعلية للشهر [2] .

رابعا : <u>أنها ضريبة تسرى على الايراد الفعلى</u> :

فالضريبة على المرتبات والأجور تسرى على الايراد الفعلى الذى يحصل عليه الممول ، ومن هنا كان من الضرورى ضم المزايا العينية والنقدية التى قد يحصل عليها الممول الىالايراد الخاضع.

---

(١) راجع فى ذلك ، د . عبد الحكيم الرفاعى : " الضرائب المباشرة دراسة مقارنة" ، ١٩٤٢ ، ص ٣٨٧ - ٣٨٨ .

(٢) لمزيد من الأمثلة التطبيقية راجع : على مجاهد شاهين ، الجداول الكاملةلحساب الضريبة على المرتبات والأجور مؤسسة سعيد للطباعة ، القاهرة ١٩٨٢ ، وحامد شافعى ، "ضريبة المرتبات بمجرد النظر" ، عالم الكتب للنشر،١٩٨٧ ، ويلاحظ أن حساب الضريبة على النحو المذكور بالمتن لا يسرى على الايرادات العارضة التى ينبغى اعتبارها ايرادا متعلقا بالسنة كلها .

وتلتزم الجهات المدينة بالايرادات الخاضعة بتقديم اقرارات عن العاملين لديها المستحقين لهذه الايرادات ،كما يلتزم هؤلاء ، في بعض الحالات ، بتقديم ذات الاقرارات وذلك بهدف حصر نطاق السلطة التقديرية للادارة الضريبية في أضيق نطاق .

ويلاحظ البعض بحق ، انه وان كانت هذه الضريبة هي الأكثر اصابة للدخل الحقيقي للممول ، الا أن استفادة الخزانة العامة من الخصيصة محل الدراسة أمر تكتنفه بعض الصعوبات، مما يؤدى بمصلحة الضرائب الى الالتجاء لأسلوب التقدير للمحافظة على حق الخزانة العامة والوصول الى الدخل الحقيقي للممول . ومن الحالات التي تلجأ فيها الادارة الى هذا الأسلوب[1] :

١ ـ قيام بعض المنشآت بتقديم مزايا عينية للعمال لديها ، كالسكن أو الملبس أو وجبات طعام ، تعتبر مكملة للأجر النقدى الذى يحصلون عليه .

٢ ـ قيام بعض منشآت القطاع الخاص بعدم الافصاح عن حقيقة الأجور التى تدفعها لقوة العمل لديها وذلك بقصد خفض حصتها في اشتراكات التأمينات الاجتماعية والضرائب عن العاملين لديها .

٣ ـ الاكراميات وغيرها مما يحصل عليه عمال المطاعم والمقاهى والفنادق وغيرهم والتى تصل الى مبالغ قد تتجاوز الأجر الذى يحصلون عليه .

ونلاحظ أنه في مثل هذه الحالات قلما تصل الادارة الضريبية الى الدخل الحقيقي للممول ، مما أدى من الناحية الواقعية الى أن تكون ضريبة المرتبات والأجور في التشريع المصرى ضريبة محكمة الربط والتحصيل على الموظفين العموميين ، أو ان شئت، على

---

(١) انظر ، د . حسين محمد كمال ، "دراسات في المحاسبة الضريبية" ، المرجع السابق ، ص ٢٧٨ و ٢٧٩ .

الفقراء والمساكين ، بما حدا بهؤلاء الى التخفيف من حدة الضغط الضريبى ، سواء بالعمل خلال أو بعد ساعات العمل الرسمية دون الاقرار بذلك ، أو بالالتجاء الى البقشيش والهدايا وغير ذلك مما يندرج تحت وصف جرائم الرشوة [1] .

<u>خامسا : أنها تحجز من المنبع وتفرض بناء على معيارى التبعية الاجتماعية والاقتصادية :</u>

فهذه الضريبة تجبى من المنبع ، والواقع أن المشرع الضريبى يلجأ الى طريقة الحجز من المنبع كلما كان ذلك ممكنا تطبيقا لقاعدة الاقتصاد فى نفقات التحصيل والتسهيل على الممول والادارة الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبى . وقد نصت المادة ٧٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن "يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الايراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة من المبالغ المنصوص عليها فى المادة ٥٨ من هذا القانون قيمة الضرائب المستحقة"، فضلا عن الالتزام بتوريد قيمة الضريبة الى مصلحة الضرائب . غير أن المشرع أضطر الى الخروج على خصيصة الحجز من المنبع وألزم الممول نفسه بالاقرار وتوريد الضريبة وذلك فى الحالات التى يكون فيها المدين بالايراد الخاضع غير مقيم بمصر ، وليس له بها مركزا أو منشآت وذلك

---

(1) والأمر يحتاج ، فى رأينا ، الى مراجعة شاملة لنظام الضرائب على الدخل فى مصر خاصة اذا نظرنا الى الآثار التوزيعية لهذه الضرائب . انظر بصفة عامة د . محمود عبد الفضيل : "الضرائب وتوزيع الدخل : تطور الهيكل الضريبى فى مصر فى ربع قرن ١٩٥٢ - ١٩٧٧ " ، المؤتمر العلمى السنوى الثالث للاقتصاديين المصريين ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، ١٩٧٨ ، ص ٤٨ - ٦٤ . وانظر حامد محمود مرسى أحمد " أثر المتغيرات المالية على توزيع الدخل القومى فى مصر" ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ١٩ ابريل ١٩٨٨ .

تطبيقا للمادة ٧١ من القانون السالف الذكر ، لأنه لا تكليف الا بمقدور . كما أن هذه الضريبة تسرى على ايرادات المقيمين فى مصر أخذا بمعيار التبعية الاجتماعية ، وكذلك على ايرادات غير المقيمين بشرط أن تكون هذه الايرادات ناتجة عن خدمات أديت فى مصر ودون نظر الى محل اقامة أو جنسية دافع الايراد ، أو أن يكون الايراد قد تم دفعه فى مصر[1] .

---

(١) انظر د . عبد الله الصعيدى : " الضرائب على الدخل فى التشريع الضريبى المصرى " ١٩٨٧، - ١٩٨٨، ص ١٧٦ .

الفصل الثاني

نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور

يفترض الاقتطاع الضريبي أولا وجود مادة خاضعة une matière imposable وثانيا، شخص تفرض عليه الضريبة une personne imposable وثالثا، تحقق الواقعة المنشئة للضريبة le fait générateur وهذه العناصر ذات الطبيعة الوصفية تحدد نطاق تطبيق الضريبة le champ d'opplica- tion de l'impôt .

والواقع أن المشرع المصري، في تنظيمه للضريبة على المرتبات والأجور في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، تكلم في الفصل الأول عن نطاق الضريبة وسعرها، وهو بهذا جمع بين عناصر ليست من طبيعة واحدة، فكما ذكرنا يتحدد نطاق التطبيق بعناصر وصفية، وقد جمع المشرع بينها وبين سعر الضريبة الذي هو من طبيعة كمية. يضاف الى ذلك أن المشرع أغفل في هذا الفصل ما يجب ذكره ويتضمنه نطاق التطبيق بالضرورة وهو تحديد الشخص الخاضع والواقعة المنشئة للضريبة (١).

ونتناول في هذا الفصل تحديد نطاق تطبيق الضريبة ببيان المادة الخاضعة، والشخص الخاضع، وأخيرا الواقعة المنشئة، وسنخصص لكل عنصر من هذه العناصر مبحث مستقل.

---

(١) وسنجد خلال دراستنا لهذه الضريبة أن كثير من مواد القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تفتقر الى المنطق الذي يقضي به الفن الضريبي، وعلى سبيل المثال تحديد السعر العام للضريبة في فصل ثم الكلام عن أسعار خاصة في فصول أخرى.

المبحث الأول

المادة الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور

نصت المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن الضريبة تسرى على :

١ - المرتبات وما في حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والايرادات المرتبة لمدى الحياة فيما عدا الحقوق التأمينية التي تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة ، الى أي شخص سواء كان مقيما في مصر أو في الخارج .

٢ - المرتبات وما في حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والايرادات المرتبة لمدى الحياة فيما عدا المعاشات التي تدفعها الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد الى أي شخص مقيم في مصر أو في الخارج عن خدمات أديت في مصر .

٣ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الادارة في شركات القطاع العام .

٤ - ما يحصل عليه مقابل العمل الادارى :

(أ) رؤساء وأعضاء مجلس الادارة في شركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر المشترط قانونا لعضوية مجلس الادارة .

(ب) المديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذين لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر الذى يتطلبه القانون بالنسبة لعضو مجلس الادارة .

فى جميع الأحوال يشترط ألا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من أربعة محددين بالاسم ، وفى حدود خمسة آلاف جنيه سنويا لكل منهم سواء أكان ذلك مبلغا ثابتا أو نسبة مئوية من صافى الربح أو المبيعات أو غير ذلك .

وأول ما يلاحظ على هذه المادة أن المشرع أخذ بفكرة واسعة للدخل الخاضع ، كما انه نص على أنواع معينة من الايرادات هى وحدها التى تخضع للضريبة . وعلى ذلك تتحدد المادة الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور ، وفى الوقت ذاته بعض شروط سريان الضريبة ، بالتفرقة بين أنواع الايرادات الخاضعة .

يجمع بين هذه الايرادات ، كقاعدة عامة ، أنها ناتجة من العمل التابع[1] ، وان كان المشرع قد خرج على ذلك بالنسبة لبعض الايرادات ، فضلا عن أن القانون الحالى استحدث فى هذا النطاق ما لم يكن موجودا فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . ونتناول فى الآتى هذه النقاط الثلاث :

(أ) المرتبات وما فى حكمها ، والماهيات ، والأجور ، والمكافآت :

تعتبر هذه الايرادات ناتجة عن العمل التابع سواء اتخذ شكل عقد عمل ، أو كان مركزا تنظيميا تنص عليه القوانين واللوائح . ويطلق لفظ المرتب على ما يدفع كل شهر للموظفين مقابل عمل يغلب فيه الجهد العقلى ، بينما يطلق لفظ الماهية على ما يدفع بصفة دورية للعمال أو المستخدمين فى منشآت القطاع الخاص ، ويجرى العرف أحيانا على استعمال اللفظين كمترادفين ،

---

(١) انظر فى استقرار القضاء الفرنسى على الأخذ بهذا المعيار لتمييز الايرادات الخاضعة لضريبة المرتبات :

DUVERGER (M.): " Eléments de la fiscalité", P.U.F., 1976, p. 234.

أما الأجر ، فيستعمل للدلالة على ما يدفع للعمال في فترات متقاربة ، كيوم أو أسبوع . . . الخ ، وذلك مقابل عمل يغلب فيه الجهد البدني . ويقصد بالمكافآت المبالغ الاضافية التي تدفع للعاملين علاوة على المرتب أو الأجر الأصلي ، مقابل أعمال اضافية ، أو ذات طبيعة خاصة[1].

ويميل الرأى الراجح ، وهو ما تسير عليه مصلحة الضرائب ، الى عدم سريان الضريبة على مكافأة ترك الخدمة التي تحسب على أساس المرتب عن عدد من الشهور ، ودون تقرير معاش، اذ العبرة بسريان الضريبة على المكافأة أن تكون هذه مكملة للأجر وذات طابع دورى ، وهو ما لا يتوافر في مبلغ المكافأة الذى يعطى لشخص ما عند ترك الخدمة ، وهو ما يعد رأس مال يعطى له مرة واحدة ولا تسرى عليه الضريبة.[2] بينما يرى البعض ، وهو ما نؤيده ، أن مكافأة ترك الخدمة تعتبر رأس مال حكما وأن ذلك لا يغير من طبيعتها باعتبارها مرتب دورى يدفع شهريا ولكن لمدة مقدمة ودفعة واحدة[3] ، بالاضافة الى أنه يخضع للضريبة المزايا العينية والنقدية ، وما في حكم المرتب ، كما أن الأصل أن الاعفاء يتقرر بنص القانون ونصوص الضرائب يجب أن تفسر تفسيرا ضيقا .

وأخيرا يلاحظ أن المشرع أضاف عبارة أن الضريبة تسرى على المرتبات وما في حكمها ، وقد قصد من ذلك أن يكون لفظ المرتب شاملا لكل المدفوعات الدورية ولو لم تكن مقابل عمل

---

(١) انظر بالتفصيل د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ٥٥٨ - ٥٧٣ .

(٢) انظر د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٠٣ . والتعليمات التفسيرية رقم ١٥ الصادرة في ١٩٥٦/٢/٢٢ .

(٣) راجع ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ٥٦٢ ، ٥٦٣ .

أو خدمة فى الحاضر أو الماضى بشرط ألا تكون دخلا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، ومثال ذلك الاحسانات والاعانات، والهبات متى كانت منتظمة ودورية ، والاستحقاق فى الوقف : الوهبات والبقشيشات والعمولات ، وعلى العكس لا تسرى الضريبة على المستفيد من النفقات الشرعية المقررة سواء بالتراضى أو بالتقاضى لأنها بطبيعتها لا تعد وأن تكون نوعا من تصرف صاحب الايراد فى ايراده وتوزيعه على مختلف الأعباء الملقاة على عاتقه (1).

وقد ثار الخلاف بشأن مدى خضوع ما يتقاضاه العامل عند احالته للمعاش نظير رصيد أجازاته الاعتيادية لضريبة المرتبات، وقد ذهب مجلس الدولة ومصلحة الضرائب الى اعتبار ما يتقاضاه العامل فى هذه الحالة من قبيل " ما فى حكم المرتب " ومن ثم تسرى عليه الضريبة (2) .

(ب) المعاشات والايرادات المرتبة لمدى الحياة :

يقضى المنطق القانونى بخضوع المعاشات للضريبة ، حيث أنها مرتب دورى يصرف عند انتهاء الحياة الوظيفية للموظف أو المستخدم أو لزوجه وأولاده بعد وفاته ، كما أنها ناتج لعمل سابق ، وتعفى أقساطه عادة من الضريبة على المرتبات ، ومن ثم فان سريان هذه الضريبة عليه عند اتخاذه شكل المرتب الدورى أمرا منطقيا ، غير أن المشرع ، مراعاة للاعتبارات الانسانية ، جرى على تقرير العديد من الاستثناءات فى شأن خضوع المعاشات للضريبة حتى أصبحت تجب القاعدة ، مما دفعه فى القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وتبسيطا للضريبة ، الى تقرير اعفاء المعاشات من الخضوع للضريبة سواء كانت مدفوعة

---

(1) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١ ، ٢ ، ٣ للمادة رقم ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٥٩ والمقابلة للمادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(2) راجع: فتوى مجلس الدولة ، ادارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة والتموين والتأمينات رقم ٤/١/٦٠٦ (٤٥١) ، الصادرة فى ١٩٨٥/٤/٢٧ ، والتعليمات التفسيرية =

من جهات حكومية أو من شركات القطاع الخاص أو الأفراد .

أما الايرادات المرتبة لمدى الحياة ، فان مصدرها غالبا ما يكون العقد أو الوصية بسبب خدمات سابقة ، الا أنها قد ترتب مقابل مال ثابت أو منقول أو حتى بغير عوض كما في حالة الهبة أو الوصية ، وقد يكون القصد منها تعويض فرد أو دفع نفقة . وفي كل هذه الحالات تخضع الايرادات المرتبة لمدى الحياة للضريبة على المرتبات والأجور طالما كانت دورية ومقتضى سند له قوة الالزام أمام القضاء [1]. هذا وقد استثنت المادة (٦٢) فقرة (د) من القانون الايرادات المرتبة لمدى الحياة التي تؤديها شركات التأمين عن وثائق التأمين التي لا تقل مدتها عن ١٠ سنوات من الخضوع للضريبة .

(جـ) مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الادارة :

استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أحكاما تقضي باخضاع الايرادات الآتية للضريبة على المرتبات والأجور :

١ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الادارة في شركات القطاع العام .

٢ - المبالغ التي يتقاضاها رؤساء وأعضاء مجالس الادارة المنتدبون أو المديرون في شركات المساهمة بالقطاع الخاص زيادة على أعضاء مجالس الادارة الآخرون مقابل عملهم الاداري بشرط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة أعضاء معددين بالاسم ، وألا يزيد ما يحصل عليه كل منهم عن ٥٠٠٠ جنيه سنويا ، وألا تزيد مساهمة كل منهم في رأس مال الشركة على القدر المشترط قانونا لعضوية مجلس الادارة ، فاذا زادت من ذلك خضع كل ما يتقاضاه عضو مجلس الادارة المنتدب

= العامة رقم (٧) لسنة ١٩٨٥ التي صدرت في ١٩٨٥/٥/٢٥.

(١) انظر : د . أحمد بديع بليح " التشريع الضريبي والضريبة على الدخل " ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، ١٩٨٥ ، ص ١١١ - ١١٢ .

للضريبة على ايرادات القيم المنقولة سواء قل أو كثر عن ٥٠٠ جنيه ، ويلاحظ أن العمل قد استقر فى ظل القانون السابق رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن ما يحصل عليه عضو مجلس الادارة المنتدب فى مقابل عمله الادارى بالشركة المساهمة فوق ما يأخذه أعضاء مجلس الادارة الآخرون ، لا يخضع لضريبة القيم المنقولة ، بل لضريبة المرتبات والأجور (١).

---

(١) راجع : أحمد حمدى عبد العظيم ، وفؤاد حسين محمود ، ومصطفى زكى فهمى ومعدوح عبد الغفار : "موسوعة الضرائب فى مصر ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٣ ، ص ٥ ـ ٦ ، وانظر الطعن رقم ٢٣٣ سنة ٣٤ ق جلسة ٥/٤/١٩٧٢ ، س ٢٣ ، ص ٦٤٣ ، مشار اليه فى قضاء النقض الضريبى للدكتور أحمد محمود حسنى ، ١٩٨٦ ص ٢٣٨ .

المبحث الثاني

الشخص الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور والجهة المكلفة بتوريد الضريبة

يلزم لبيان نطاق تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور تحديد الشخص الخاضع لهذه الضريبة ، وهو من حيث المبدأ من يقوم بعمل تابع لمصلحة جهة أو شخص معين يربطه به رابطة تعاقدية كعقد العمل أو تنظيمه كالمركز القانوني للموظف العام. وبسبب أن هذه الضريبة تجبى من المنبع فان البعض يفرق بين الشخص الخاضع الملزم أصلا بالضريبة ويطلق عليه لفظ "الممول" أو المكلف le contribuable Le redevable وبين الجهة التي تلتزم بتوريد الضريبة الى الخزانة العامة ، ويطلق عليها تعبير le collecteur de l'impôt ، فهي لا تعتبر ممول أو مكلف بالضريبة [1] ، بينما يرى البعض الآخر ، وهو ما نرجحه ، أن لفظ الممول يتعلق بالشخص الخاضع ولفظ المكلف يتعلق بالجهة الملزمة بتوريد الضريبة [2] فهذه الأخيرة تحتفظ بأموال تخص الممول وتعتبر مدينة له بها ، فيلزمها القانون بأن تحجز ما لديها مقدار الضريبة المستحقة عليه وتوردها لمصلحة الضرائب ويحصل الشخص الخاضع على دخله خالص الضريبة دون أن يتغير وصفه كممول [3] .

---

(١) انظر : - MEHL (L.) et BELTRAME (P.):"Science et technique fiscales",P.U.F., 1984, p. 94 et S.

(٢) انظر : - TIXIER (G.) et GEST (C.):"Droit fiscal", L.G.D.J., 1981,pp. 222-224.

(٣) ويلاحظ أن نظام الحجز من المنبع retenue à la sourc يطبق على نطاق واسع في النظم الضريبية في ألمانيا وانجلترا والولايات المتحدة وسويسرا ولكسمبورج والنمسا ، أما في فرنسا فقد أصبح يحتل مكانة ثانوية ويعتمد في تحصيل الضريبة أساسا على أساس الاقرارات والقوائم. انظر في ذلك ، المرجع السابق ، ص ٢٢٥ ومابعدهما .

ويستخلص من نص المادة ٥٥ سالف الذكر أن المشرع اهتم بالجهة المكلفة بتوريد الضريبة أكثر من اهتمامه بالممول في تحديد نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور . وقد فرق المشرع بين الجهات الحكومية من ناحية ، وبين المنشآت الخاصة من ناحية أخرى على النحو التالي :

أولا : الايرادات التي تدفعها الحكومة أو الهيئات العامة المصرية:

تخضع الايرادات التي تدفعها الحكومة بمختلف وزاراتها والهيئات العامة والمصالح والوحدات الانتاجية والخدمية التابعة لها ،كذلك مجالس المحافظات والمدن والقرى ، وبصفة عامة أي شخص اعتباري عام بصفة مطلقة للضريبة . فالشرط الأساسي لسريان الضريبة في هذه الحالة هو خروج الايراد من خزانة عامة وذلك بصرف النظر عن جنسية المستفيد من الايراد أو محل اقامته أو نوع الخدمة ، فسيان أن يكون مصرى أو أجنبي أو أن يقيم في مصر أو في الخارج ،أو أن تكون خدمة عامة أو خاصة تم أداؤها في مصر أو في الخارج . وتطبيقا لذلك تسرى الضريبة على ما تدفعه الحكومة المصرية الى أعضاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية ومكاتب التمثيل التجارى والثقافي المصرية بالخارج .

ويترتب على ذلك أن الايرادات التي تدفعها حكومة أو هيئة عامة أجنبية لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور حتى لو كان المستفيد بها مصريا أو أجنبيا مقيما في مصر. ويرى البعض أن هذا الوضع يجب تعديله بحيث تخضع هذه الايرادات للضريبة وذلك استنادا الى مبدأ اقليمية الضريبة [١] ، وفي اعتقادنا أن هذا الرأى يصطدم بصريح نص م/ ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ،فالعبرة هي بخروج الايرادات من خزانةالحكومة المصريــة .

---

(١) انظر ،د . شريف رمسيس تكلا : " نظام الضرائب على الدخل في مصر" ،دار الفكر العربي ، ١٩٧٩ ،ص ٢٧٠ .

ولا يغير من هذا الحكم ألا يكون الأصل في الايرادات المدفوعة منحة قدمت من جهة أجنبية الى الحكومة المصرية وأصبحت حقا خالصا لها ، حتى وان لم تدرج أموال المنحة في ميزانية الدولة المصرية ، فهذه تعتبر مسألة اجرائية والعبرة بالواقع الفعلي ، كما لا يؤثر في القول المتقدم أن تتضمن أحكام الاتفاقية المتعلقة بهذه المنحة نصا مؤداه بأن يرد الى الجانب الأجنبي المبالغ المتبقية بعد الاتفاق على مشروع معين اذ أن هذا الشرط يعتبر قيدا يرد على المنحة ولا يؤثر في أيلولة أموالها الى الحكومة المصرية بقبولها لها (١) .

ثانيا : الايرادات التي تدفعها الهيئات الخاصة أو الأفراد :

لم يشترط المشرع ، بالنسبة لهذه الايرادات ، أن تكون الجهات الدافعة لها مصرية ، أو أن تكون مقيمة بمصر ، فيكفي لسريان الضريبة أن تكون الايرادات الخاضعة صادرة عن احدى منشآت القطاع الخاص مثل الشركات والهيئات الخاصة (٢) والمعاهد التعليمية والأفراد ، وأن نكون بصدد حالة من الحالتين الآتيتين :

الحالة الأولى : أن يتم دفع الايراد لشخص مقيم في مصر :

وهنا تسرى الضريبة بناء على معيار التبعية الاجتماعية للمستفيد بالايراد ، فيكفي أن يكون مقيما في مصر حتى يخضع ما يحصل عليه من ايرادات للضريبة سواء عن خدمات أديت في مصر

---

(١) انظر فتوى قسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملف ٤/١/٦٧٥ ، جلسة ١٩٨٦/٣/٤ والتعليمات التفسيرية العامة رقم ٤ لسنة ١٩٨٦ التي صدرت في سبتمبر ١٩٨٦ بشأن خضوع الأجور والمكافآت التي تصرف بالعطة العملية للعاملين بمشروع بحث الخريطة الصحية لمصر للضريبة على المرتبات والأجور طبقا للاتفاقية الموقعة في اطار التعاون الصحي بين حكومتي الولايات المتحدة الأمريكية وجمهورية مصر العربية بتاريخ ١٩٧٥/١٠/٨ .

(٢) راجع ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٠٦ .

أو في الخارج . وتعيين محل الاقامة أمر موضوعي تتلمس دلالته من ظروف الحال ومن موازنة بين مصالح ذى الشأن واقامته فى مصر ومصالحه في مختلف البلدان الأخرى . ويعتبر الشخص مقيما في مصر اذا اتخذ منها محلا لاقامته الرئيسية أو اذا كانت مصالحه الرئيسية فيها ،كما يجوز أن يكون للشخص أكثر من موطن في وقت واحد بشرط أن يتوافر في كل موطن له عنصر الاستقرار . فمثلا يمكن أن يعتبر الشخص الأجنبي مقيما في مصر أو متوطنا بها اذا اتخذها مستقرا له لسكنه أو عمله أو كانت مصالحه الرئيسية الموجودة في مصر لا تستوى معها في ذلك بلد آخر حتى لو قصرت فترة وجود هذا الأجنبي في مصر وتعدد أسفاره أو جولاته الى بلاد أخرى خارج مصر ، متى كان سفره مقرونا بنية العودة الى مصر اذ يعتبر هذا الشخص في هذه البلاد الأخرى مسافرا حتى يرجع الى مصر ،فتسرى الضريبة على كل ما يتقاضاه من مرتبات وما في حكمها حتى ولو تم الدفع لحسابه في الخارج ولم يتم سحب كامل المرتب أو بعضه في مصر(١) .

<u>الحالة الثانية</u> : <u>أن يتم دفع الايراد عن خدمات أديت في مصر</u>:

وهنا تسرى الضريبة بناء على معيار التبعية الاقتصادية للمستفيد بالايراد ،فيكفي أن يكون الايراد بسبب خدمات أديت في مصر حتى يخضع ما يحصل عليه المستفيد للضريبة ،وذلك دون نظر الى جنسيته أو محل اقامته . وعلى ذلك تسرى الضريبة على المرتبات وما في حكمها التي تدفعها الهيئات الخاصة الأجنبية الى أى شخص مقيم في الخارج عن خدمات أديت في مصر دون حاجة الى أن يكون الدفع قد تم في مصر وذلك اعمالا لنص المادة ٥٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وحتى لو كان الايراد عن عمل مؤقت في مصر .

---

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم (١) الصادرة في ٤/١/١٩٥٦ في شأن الأجنبي المتوطن في مصر ،وانظر د . أحمد بديع بليح ،المرجع السابق ،ص ١١٥ .

وفى كل الأحوال يجب أن يكون الشخص الخاضع أو المستفيد بالايراد يرتبط بالجهة المدينة بهذا الايراد برابطة تبعية كما ذكرنا ، بعبارة أخرى يجب أن يكون الايراد ناتجا عن العمل التابع كقاعدة عامة .

المبحث الثالث

الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات

لبيان نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور فانه يلزم تحديد الواقعة المنشئة لهذه الضريبة ذلك أن دين الضريبة لا يستحق للخزانة العامة لمجرد تحقق السبب المادى ، أى المادة الخاضعة ، ولمجرد وجود الشخص الخاضع ، فهذا الأخير يصبح مدينا بالضريبة اذا تحقق السبب القانوني أو الواقعة المنشئة لهذا الدين وهى ذات طبيعة اقتصادية ، لأنها تتعلق بالدخل ، وذات طبيعة قانونية لوجوب تكييفها من الناحية القانونية . غير أن تحققها وان كان يؤدى الى ميلاد دين الضريبة ، فانه لا ينشىء التزاما محددا بالدفع تجاه الشخص الخاضع ، ولذلك فانه يستعان بفكرة مساعدة هى فكرة استحقاق الضريبة والتى تدخل فى نطاق دراسة تحصيل الضريبة ، أما الواقعة المنشئة فى ذاتها فهى عنصر وصفى لتحديد نطاق سريان الضريبة على نحو ما ذكرنا (١) .

وقد استقر الفقه المالى الحديث على أن الواقعة المنشئة للضريبة على المرتبات والأجور هى وضع الايرادات الخاضعة لها

---

(١) انظر مقدمة هذا الفصل ولمزيد من التفصيل راجع :

MEHL (L.): " Science et technique fiscales, P.U.F., 1959, Tom.1, p.59 et s., TIXIER et Gest, op.cit, pp. 459-461 et COUR (C.), Molinier (L.) et Tournie (G.):" Droit fiscal" P.U.F., 1977, p. 69 et S.

تحت تصرف الممول وليس استحقاق الممول لهذه الايرادات على نحو ما هو مقرر في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ويعتبر الاستيلاء الفعلي للممول (١) على الايراد الخاضع وجه من أوجه وضع الايراد تحت تصرفه وليس شرطا لتحقق الواقعة المنشئة . فالضريبة تسرى بمجرد وضع المبلغ المستحق للممول تحت تصرفه حتى ولو لم يقبضه بالفعل ، ومن أمثلة ذلك أن يستخدم المرتب أو الأجر في سداد دين مستحق على الممول للجهة التي تدفع له الايراد أو لغيرها ، وكذلك الأمر في حالة ما اذا أدرج الايراد في حساب جار لصاحبه ، فهنا تتحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة في ذمة الممول حتى اذا كان الذى قبض الايراد هو شخص آخر غير الممول كنائب له أو وكيل عنه (٢) .

ويعتمد تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور من حيث الزمان على تاريخ تحقق الواقعة المنشئة لها ، فهي تسرى من تاريخ وضع الايراد تحت تصرف الممول بالمعنى السابق دون أثر رجعي الا اذا قرر المشرع خلاف ذلك ، كما أنها تستحق بالسعر

---

(١) كان الخلاف قد ثار في الفقه المالي الفرنسي حول ما اذا كان اعداد القوائم بأسماء المموليين الخاضعين للضريبة على المرتبات هو الذى يؤدى الى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وينشئ الوصف القانوني لهم باعتبارهم مموليين كما يؤدى في نفس الوقت الى استحقاق دين الضريبة ، وقد ذهب جانب من الفقه الى ذلك استنادا الى قرار لمجلس الدولة الفرنسي صدر في يوليو سنة ١٩٣٢ ، غير أن غالبية الفقه ذهب الى أن هذا التفسير يصطدم مع صريح نصوص القانون ، والى أن اعداد القوائم عمل ادارى لا ينشئ الدين الضريبي وان كان يجعله مستحق الأداء ويسمح بمتابعة الممول في حالة عدم الأداء ومن ثم فان تحقق الواقعة المنشئة غير معلق على هذا العمل الادارى . انظر في ذلك MEHL(L.),op.cit, p.90 et 91

(٢) انظر في هذا المعنى ، أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، "الجديد في ضريبة المهن الحرة وكسب العمل" ، الاسكندرية ، ١٩٥١ ، ص ٥٠ - ٥٢ .

السارى عند حدوث هذه الواقعة (١) . وتطبيقا لذلك فاذا فرض وأن طالب أحد الموظفين الحكومة بفرق عن ماهيته عن بعض السنوات الماضية فأجابته الحكومة الى طلبه ووضعت مبلغ هذا الفرق تحت تصرفه فان الضريبة تسرى على ذلك المبلغ عند دفعه رغم أنه يتعلق بايرادات من مدد طويلة مضت . غير أن الأمر محل خلاف في بعض الحالات التى نذكر منها على سبيل المثال :

ـ حالة ما اذا علمت بعض المنشآت أن ثمة تفكير لدى المشرع فى تخفيض سعر الضريبة فأخرت دفع مرتبات عمالها حتى وقت اجراء ذلك التخفيض قانونا وذلك بهدف أن ينطبق عليها السعر المنخفض الجديد بدل السعر القديم المرتفع . ويرى البعض وجوب أن تخضع الايرادات التى تدفعها هذه المنشآت للسعر القديم المرتفع لأن القول بعكس ذلك يساعد على التهرب الضريبى خاصة لظهور وجه التحايل اذا كانت المنشأة قد جرت على الصرف فى يوم معين من الشهر ثم عجلت أو أخرت الصرف فى أحد الشهور بمناسبة زيادة سعر الضريبة أو تخفيضها (٢). ونرجح اعتبار مسلك المنشأة فى هذه الحالة من قبيل تجنب الضريبة وليس التهرب منها بحيث لا يحق لمصلحة الضرائب أن تطالب بتحصيل الضريبة على أساس السعر القديم لأن الواقعة المنشئة لم تتحقق الا فى ظل القانون الجديد الذى ينطبق عليها بأثره الفورى .

ـ وحالة ما اذا توفى الموظف أثناء الشهر فاستحال وضع المرتب تحت تصرفه من الناحية المادية . وهنا تسير مصلحة الضرائب على أن الضريبة تسرى مع ذلك على المستحق له من مرتبه بالسعر المطبق وقت الوفاة. بينما يرى البعض بحق عدم اخضاع المبلغ المستحق لضريبة المرتبات لأن الوفاة حالت دون تحقق الواقعة المنشئة

---

(١) التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٦٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمقابلة للمادة (٥٦) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

(٢) أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ، ص ٥٣ .

لهذه الضريبة ، ومقولة أن طبيعة المرتب تتحول بالوفاة من ايراد الى رأس مال يؤول الى ورثة الموظف مع باقى التركة ، ويخضع بالتالى لضريبة التركات كعنصر من عناصرها [1] .

وبعد أن حددنا نطاق سريان الضريبة على المرتبات والأجور ، فانه يخرج من هذا النطاق بعض الاعفاءات التى نص عليها القانون ، وهو ما سننتقل الى دراسته فى الفصل الثانى من هذا الباب .

---

(١) انظر ، ذ . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣١٨ .

الفصل الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة على المرتبات والأجور

أعفى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعض الايرادات من الخضوع للضريبة على المرتبات والأجور وذلك لاعتبارات اجتماعية واقتصادية ، ويمكن تقسيم الاعفاءات المقررة الى ما يأتي :

أولا : اعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية .
ثانيا : اعفاءات أجور عمال اليومية .
ثالثا : اعفاءات التأمين الاجتماعي والادخار .
رابعا: الاعفاء المتعلق بمقابل الحصول على الايراد .
خامسا :الاعفاءات المتعلقةبتصاريح السفر المجانية أو ذات الأجر المنخفض .
سادسا :الاعفاءات التي تقضي بها قواعد القانون الدولي والاتفاقات الدولية .

وسنستعرض فيما يلي بايجاز هذه الاعفاءات والملاحظات التي يمكن أن ترد عليها :

أولا : اعفاءات الحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية :

قررت المادة ٦٠ من القانون الحالي الاعفاء من الضريبة بالنسبة[1] :

١ - لكل ممول لا يزيد مجموع ما يحصل عليه من الايرادات المنصوص عليها في المادة (٥٥) من هذا القانون على ٧٢٠ جنيها في السنة .

٢ - فاذا كان متزوجا ولا يعول أولادا ،أوكان غير متزوج ويعول ولدا أوأولادا ،فيكون حد الاعفاء ٨٤٠ جنيها في السنة .

---

(١) تقابل المادة ٦٣ فقرة ٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٣ ـ واذا كان متزوجا ويعول ولدا أو أولادا ، فيكون حد الاعفاء ٩٤٠ جنيها في السنة .

وأضافت هذه المادة أنه اذا تجاوز مجموع مايحصل عليه الممول من الايرادات الخاضعة للضريبة حد الاعفاء سالف الذكر ، فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على هذا الحد . ويعتد في تحديد المعالين في تطبيق أحكام هذه المادة بحكم البند ٤ من المادة (٣٢) من هذا القانون [1] .

ويلاحظ أن الاعفاء جاء مطلقا بصرف النظر عن مبلغ مايحصل عليه الممول من ايرادات ، ومن ثم اذا كان متزوجا فانه يتمتع بالاعفاء المقرر دون نظر الى حالة الزوجة المالية . وذهبت مصلحة الضرائب في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الى أن الاعفاء المقرر لأولاد الممول منوط بالاعالة الفعلية وبالتالي اذا كان الولد قاصرا ولكنه ذا مال خاص آل اليه بالارث أو غيره من الأسباب زال الاعفاء بسبب ذلك بشرط أن يكون الايراد السنوي للولد يبلغ حد الاعفاء [2] . ونرى أن نصوص القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تسمح بالأخذ بهذا التفسير .

كما يلاحظ أن العبرة عند تطبيق حدود الاعفاء هي بحالة الممول الاجتماعية وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، أي وضع الايراد الخاضع تحت تصرف الممول ، ومن ثم اذا تغيرت حالته الاجتماعية بأن تزوج أو ولد له ولد خلال السنة الضريبية ، وجب تعديل حد الاعفاء الذي يتمتع به وذلك بنسبة المدة

---

(١) يشترط في تحديد المعالين في هذه المادة والتي تقابل المادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ :
آ ـ بالنسبة للابن : ألا يكون قد بلغ سن الحادية والعشرين ويستثنى من ذلك اذا كان ذا عاهة تقعده عن الكسب أو اذا كان طالب باحدى مراحل التعليم العالي بشرط عدم تجاوز سن السادسة والعشرين .
ب ـ بالنسبة للابنة : ألا تكون متزوجة أو عاطلة .

(٢) راجع التعليمات التنفيذية رقم (١) عن المادة ٤١ من =

التى حدث فيها تغيير حالته الاجتماعية الى مدة المحاسبـــــة التى تستحق عنها الضريبة . ومثال ذلك أن يكون الموظـــــف أعزب فى أول يناير ١٩٨٧ ثم تزوج فى أول فبراير وأنجب فـــى أول ديسمبر من نفس السنة ، فيحسب حد الاعفاء المقرر له عـــن سنة ١٩٨٧ على النحو الآتـــــى :

يناير (حد أدنى لازم للمعيشة) ٧٢٠ × $\frac{١}{١٢}$ = ٦٠ جنيـــه،
من ١ فبراير الى آخر نوفمبـــــر ٨٤٠ × $\frac{١٠}{١٢}$ = ٧٠٠ "
(متزوج ولا يعـــــول)
ديسمبر (متزوج ويعـــــول) ٩٦٠ × $\frac{١}{١٢}$ = ٨٠ "
الاعفاء السنـــوى للممـــــــــــــول = ٨٤٠ "

ولنا أخيرا ملاحظة عامة على حدود الاعفاء المقررة للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية والتى يستفيد منها الموظف العـــام على وجه الخصوص ، فالملاحظ أن هذه الحدود قررت سنة ١٩٨١ ولم تعدل الى اليوم رغم الارتفاع المستمر فى الاسعار والذى وصـــل الى ٣٥ ٪ فى بعض السنوات[١] ويثور التساؤل عما اذا كــــان مبلغ ٢ جنيه للأعزب يكفى للحد الأدنى اللازم للمعيشة يوميـــا ، واذا تزوج يضاف اليه مبلغ ٣٣ قرش فى اليوم ، فاذا أنجــــب يضاف مبلغ ٣٣ قرش أخرى ، وكأن المشرع يرى أن الأسرة المصريـــة يلزم لها ٢,٦٦ جنيه فى اليوم كحد أدنى وهو حد غاية فى الاجحاف

= من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وأحمد حكمت يوسف وأنـــور فرج الفلاح ، المرجع السابق ، ص ٥٩ .

(١) وقد انخفضت القوة الشرائية للجنيه المصرى الى الربــــع فى الفترة من سنة ١٩٨٢ الى ١٩٨٨ . وأصبح جنيه هــذه السنة الأخيرة يساوى ٢٥ ٪ من جنيه السنة الأولى . انظـــر الملف الذى أعده الأهرام الاقتصادى حول مشكلــــــة الغلاء فى مصر ، العدد رقم ١٠٣٠ ، ١٠/١٠/١٩٨٨ ، خاصة ص ٣٠ ومابعدها .

بالموظف العام . وهذا يفسر الى حد كبير عدم انتاجية الموظف أو عامل القطاع العام ، وكثرة جرائم الأموال العامة والوظيفة العامة والواقع أن على المشرع التدخل ورفع هذه الحدود للحفاظ على كرامة وحياة الموظف العام ولأن المرتب لا يقرر فقط مقابل الانتاج وانما أيضا للمستوى أو الوضع الوظيفي باعتبار أن الموظف ممثل للحكومة . ويؤيد ذلك ما هو مقرر من اعفاء بالنسبة لعمال اليومية .

ثانيا : اعفاءات أجور عمال اليومية :

حددت المادة ٦١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ شروط اعفاء أجور عمال المياومة من الضريبة على المرتبات والأجور وقد ميزت هذه المادة بين ثلاثة فروض حسب الأجر اليومي للعامل .

الأول : اذا كان الأجر اليومي للعامل لا يتجاوز أربعة جنيهات ، وهنا يتمتع باعفاء كامل من الضريبة دون نظر الى مدة استخدام العامل .

الثاني : اذا كان الأجر اليومي للعامل يتجاوز أربعة جنيهات ولم يتجاوز ستة جنيهات ، وهنا يتمتع باعفاء جزئي عن مبلغ الأربعة جنيهات وتفرض الضريبة على ما يزيد على ذلك بسعر منخفض (٢ ٪) بشرط ألا تتجاوز مدة استخدام العامل الفعلية خلال السنة ستة أشهر متصلة أو منفصلة والا خضع للقواعد العامة التي تنطبق على الموظف العام وغيره من عمال القطاع العام والخاص .

الثالث : اذا كان الأجر اليومي للعامل يتجاوز ستة جنيهات وهنا يحرم من الاعفاء المقرر لعمال المياومة وذلك أيا كانت مدة استخدامه، وان كان له الحق في التمتع بالاعفاءات المقررة في المادة ٦٠ سالفة الذكر وتلك المقررة في المادة ٦٢ على ما سنرى . وواضح أن المشرع يحابي عمال اليومية على حساب الموظف العام وعمال القطاع العام والخاص ، وهو يحاول أن يصل الى الدقة في حصر المجتمع الضريبي والتي نعتقد أنها محاولة نظرية وغير عملية لاستحالة الحصول على بيانات دقيقة من أجور أو عدد

أيام عمل هذه الفئة من العمال ، فضلا عن أن المبالغ المحددة تبخس حق الخزانة العامة وهى أبعد ما تكون من واقع السوق .

ثالثا : الاعفاءات المتعلقة بالتأمين الاجتماعى والادخار :

عددت المادة ٦٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الاعفاءات الآتيـة :

أ - اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار التى تستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو النظم البديلة عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية ووفقا للمادة الخامسة بند (ط) من قانون التأمين الاجتماعى رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ المعدلة بالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ ، ووفقا للقرار الوزارى رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٤ فان الاشتراكات الشهرية التى يتحملها الموظف عن الأجر الثابت تصل الى ١٤ ٪ من هذا الأجر ، وقد يضاف اليها ١١ ٪ بالنسبة لمن يحصلون على أجر متغير[1] .

ب - اشتراكات العاملين فى التأمين الخاص والتى تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وذلك لتشجيع أصحاب المنشآت الخاصة على انشاء صناديق تأمين خاصة بالعاملين لديهم . ويشترط القانون فى هذه الحالة ألا تزيد جملة ما يخصم للممول من ١٥ ٪ من صافى الايراد أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل ، كما لا يجوز خصم ذات الاشتراكات من وعاء أى ضريبة أخرى .

جـ - أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته ، أو لمصلحة زوجه ، أو أولاده القصر وذلك بشرط ألا تزيد جملة ما يخصم للممول عن ١٥ ٪ من صافى الايراد أو ١٠٠٠ جنيه أيهما أقل ، كما لا يجوز خصم ذات الأقساط من وعاء أى ضريبة أخرى .

---

(١) يعتمد حساب هذه الاعفاءات على ما يحصل عليه الممول من أجر أساسى وأجر متغير وفقا لنص المادة الخامسة من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٨٤ انظر فى حساب هذه الاعفاءات د . حسن محمد كمال وسعيد عبد المنعم محمد "الضرائب على الدخل ، مكتبة عين شمس ، ١٩٨٨ ، ص ٢٢٨ - ٢٣١ .

د ـ الايرادات المرتبة لمدى الحياة التى تؤديهـــا شركات التأمين عن وثائق التأمين التى لا تقل مدتها عـــن ١٠ سنوات.ويلاحظ أن المشرع قصد بذلك التشجيع على الادخار الخاص ، وتأمين الممول وأسرته من المرض والشيخوخـــة .

رابعا : الإعفاء المتعلق بمقابل الحصول على الايراد :

استحدث هذا الاعفاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فـى المادة ٦٣ التى تقضى بأن يخصم ١٠٪ من اجمالى الايـــراد الخاضع للضريبة مقابل الحصول على هذا الايراد ، ويمكـــن مقارنة هذا الخصم بما هو مقرر من خصم أقساط استهلاك رأس المال من الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعيـــة مع فارق أن الخصم المقرر في ضريبة المرتبات والأجور يتحـــدد جزافا بنسبة ١٠٪ من اجمالى الايـــراد الخاضـــع .

وقد قررت المادة ٦٣ سالفة الذكر أن خصم ألـ ١٠٪ يتـــم اعماله بعد خصم الاشتراكات والمبالغ المنصوص عليها فى المـــادة ٦٢ أى بعد خصم اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار واشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة وأقســـــاط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو مصلحة زوجه أو أولاده القصـــر ثم بعد ذلك يتم اجراء الخصم المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليـه فى المادة ٦٠ من القانون .

ويلاحظ أن المشرع يعقد الأمور دون مقتضى ، فبدلا مـــن تطبيق المواد ٦٢ ثم ٦٣ ثم ٦٠ ، كان يجب عليه اتباع المنطـــق والترتيب الحسابى مسبقا عند صياغة نصوص القانون . وقـــد أدى ذلك فى العمل الى مشكلتين الأولى قانونية ، والثانيـــة تتعلق بالعدالة الضريبية (١) .

من الناحية القانونية ،صدور قرار وزير المالية رقم ١٦٤ لسنة ١٩٨٢ باصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل (٢)

---

(١) انظر فى هذا المعنى ، المرجع السابق ص ١٣٢ ، ص ١٣٣ .

(٢) نشر بالجريدة الرسمية فى العدد رقم ١٨٦ (تابع) بتاريخ ١٩٨٢/٨/١٨ .

مخالفا قاعدة التدرج التشريعي في المادة ٣٤ بند ٣ وبند ٦ من هذا القرار . البند رقم ٣ فصل الفقرات أ ، ب من المادة ٦٢ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عن الفقرة جـ من نفس المادة بأن أدخل خصم ضريبة الدمغة النسبية ، بالنسبة لموظفي الحكومة والقطاع العام ، بين خصم اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار والتأمين الخاص وبين الخصم المقرر لأقساط التأمين على حياة الممول مخالفا بذلك صريح نص المادة ٦٢ . أما البند رقم ٦ من القرار المشار اليه فقد خالف الترتيب المعتد الذي نصت عليه المادة ٦٣ في عجزها بتقديره خصم نسبة ألـ ١٠ ٪ مقابل الحصول على الايراد بعد خصم ضريبة الدمغة النسبية وهو ما لم يقرره القانون .

ومن ناحية العدالة الضريبية ، فقد ترتب على تطبيق المادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية أن أصبح عمال القطاع الخاص في وضع أفضل من عمال الحكومة والقطاع العام عند حساب نسبة مقابل الحصول على الايراد ، اذ تزيد هذه النسبة في الحالة الأولى عنها في الحالة الثانية لتطبيق ضريبة الدمغة النسبية على موظفي الحكومة دون مستخدمي القطاع الخاص .

ونرى ضرورة أن يتدخل المشرع ويتدارك هذا الوضع بالنسبة للموظف العام الذي أصبح في وضع أسوأ من عامل اليومية فيما يتعلق بالخصم المقرر للحد الأدنى اللازم للمعيشة كما رأينا ، وأسوأ من عامل القطاع الخاص فيما يتعلق بخصم نسبة ألـ ١٠ ٪ مقابل الحصول على الايراد .

خامسا : الاعفاءات المتعلقة بتصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض :

تعتبر هذه التصاريح والتذاكر بحسب الأصل من المزايا العينية التي يجب تقدير قيمتها وضمها لوعاء الضريبة اذا هي منحت للموظف أو العامل لغير أغراض الوظيفة . غير أن المشرع في المادة ٦٤ من القانون نص صراحة على أن " تعفى من الضريبة تصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض

واستمارات نقل الأثاث بالمجان التى تمنحها الهيئة العامة لشئون السكك الحديدية للعاملين بها وأسرهم لغير الأعمال المصلحية . كما تعفى تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض التى تمنحها شركات الطيران ، والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التى تعمل فى مصر للعاملين بهذه الشركات وأسرهم" . ونلاحظ أن المشرع المصرى فصل بهذه المادة بين ما يجب وصله ، فكان يمكن النص على هذا الاعفاء كاستثناء من المزايا العينية الخاضعة للضريبة والمنصوص عليها فى المادة ٨٥ من القانون بدلا من أفراد نص خاص بذلك فى فصل مستقل (١) .

سادسا : الاعفاءات التى تقضى بها قواعد القانون الدولى والاتفاقات الدولية :

تقضى قواعد القانون الدولى والمجاملات الدولية بمنح بعض المزايا والحصانات لرؤساء وملوك الدول اذا سافروا خارج بلادهم ومنها اعفاء دخولهم من الضرائب ، وكذلك اعفاء مرتبات أعضاء السلك الدبلوماسى من الضرائب وذلك تطبيقا لمبدأ المعاملة بالمثل (٢) .

كما أن الاتفاقات الدولية التى تعقدها أو تنضم اليها مصر يعمل بها باعتبارها جزء من القانون الداخلى واجب التطبيق من تاريخ تصديق مجلس الشعب عليها ، ومن ثم اذا قررت هذه الاتفاقات اعفاءات من الضرائب على الدخل وجب العمل بها . وينطبق نفس الحكم على الاعفاءات المقررة فى القوانين المصرية الأخرى غير القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وقد نص المشرع على ذلك صراحة فى هذا القانون الأخير فى المادة ١٥١ بتقريره أن " لا تخل أحكام هذا القانون بما هو مقرر من اعفاءات ضريبية بمقتضى قوانين أخرى " ، وهى مادة جديدة أقرت ما كان عليه العمل قبل صدور القانون الحالى .

---

(١) وعلى العكس نجد أن المشرع فى هذا القانون يجمع بين ما يجب الفصل بينه حيث جمع بين نطاق تطبيق الضريبة وسعرها فى فصل واحد فى المواد ٥٥ و ٥٦ مع أن السعر يجب وفقا لمقتضيات الفن الضريبى ، أن يأتى بعد تحديد وعاء الضريبة .

(٢) أنظر ، د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٢٧٣ ، ٢٧٤ .

ويلاحظ أخيرا أن الاعفاء جاء مطلقا دون قيد أو شــرط، ومــن ثم يتمتع به الممول أيا كان مبلغ الايراد الخاضــع . ولكن في حالة تعدد الأوعية التي تخضع لأكثر من ضريبة نوعيــة فانه لا يجوز له أن يتمتع الا باعفاء واحد ، وهو في ذلك حــرا في اختيار الوعاء الذى يخصم منه الاعفاء وفقا للحكم المستحدث في المادة ١٠٥ من القانون الحالي ، بعد أن كان مقيدا باجــراء الخصم أولا من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ثم يستكمــل حد الاعفاء من أوعية الضرائب النوعية الأخرى الأعلى سعــرا وفقا لنص المادة ٨٧ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

الفصل الرابــع

وعاء الضريبة على المرتبات والأجـــور

يمثل وعاء الضريبة L'assiette de l'impôt الأساس الذى تفرض عليه والذى يحدده المشرع بخصائص تميزه عن غيـــره خاصة من حيث مصدره والوقت الذى تستحق فيه الضريبة وأنســب الطرق لتحصيلها (١) . وقد نظم الفصل الثانى من الباب الثالث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وعاء الضريبة على المرتبـــات والأجور فى المواد ٥٧ و ٥٨ على النحو الآتـى :

مادة ٥٧ - تفرض الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى ايراد من الايرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدتـــه وعلى أساس الايراد الشهرى بعد تحويله الى ايراد سنوى . وفى حالة حدوث تغيير فى الايراد الخاضع للضريبة يعدل حساب الضريبة من تاريخ هذا التغيير على أساس الايراد الجديد بعد تحويله الى ايراد سنوى ، وبالنسبة لمتجمد المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت التى تصرف دفعة واحدة فى سنة ما يتم توزيـــع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق ، وتحسب الضريبـــة على أساس ذلك .

مادة ٥٨ - فيما عدا ما ورد بالبند ٨ من المادة (١) مـــن هذا القانون يتحدد وعاء الضريبة على المرتبات على أساس مجموع مايحصل عليه الممول من مرتبات وماهيات ، وأجور ، ومكافآت ، وبدلات وايرادات مرتبه لمدى الحياة ، فيما عدا المعاشات ، وما يكـــون ممنوحا له من المزايا النقدية أو العينية وذلك على الوجه الآتى :

١ - لا تسرى الضريبة على بدل طبيعة العمل الا فيمــــا يجاوز ٢٤٠ جنيها سنويا وذلك مع عدم الاخلال بالاعفـــاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

---

(١) انظر بالتفصيل :
BARRERE (A.)"Institutions financières,Dalloz, 1972, Tome I,pp. 268 - 275.

٢ - لا تسرى الضريبة على بدل التمثيل أو بدل الاستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنويا ، ويشترط ألا يزيد على المرتب أو المكافأة ، أو الأجر الأصلى ، وذلك مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

٣ - لا تسرى الضريبة على المبالغ التى يتقاضاها العاملون كحوافز انتاج وذلك فى حدود ١٠٠ ٪ من المرتب ، أو المكافأة ، أو الأجر الأصلى وبشرط ألا تجاوز ٣٠٠٠ جنيه فى السنة .

* وتعتبر حوافز انتاج فى تطبيق أحكام هذا البند ما يلى :

(أ) المبالغ المدفوعة من الحكومة ، ووحدات الحكم المحلى ، والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، كحوافز انتاج طبقا للقوانين ، واللوائح المنظمة لها .

(ب) المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع الخاص الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال ، لزيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمات ، طبقا للقواعد التى يصدر بها قرار من وزير المالية بعد أخذ رأى وزير القوى العاملة .

٤ - لا تسرى الضريبة على المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التى يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد فى المادة (٥٦) من هذا القانون ، وكذلك المصريون العاملون فى مشروعات التعمير واستصلاح الأراضى أو التعدين الخاضعون لهذه الضريبة بالسعر المشار اليه .

٥ - لا يخضع للضريبة من المبالغ التى يتقاضاها ممثلو المكاتب الاقليمية للشركات والمنشآت الأجنبية فى مصر الا ما يقابل نشاطهم فيها .

ومن هذين النصين يتضح أن وعاء الضريبة على المرتبات والأجور يتحدد أولا بجمع ما يحصل عليه الممول من الايرادات الخاضعة للضريبة على اختلاف أنواعها ومصادرها ، وثانيا باستبعاد بعض العناصر من هذا الوعاء .

المبحث الأول
تحديد العناصر التي تدخل في وعاء الضريبة

يتكون وعاء الضريبة على المرتبات والأجور من المبلغ الاجمالي الذى يحصل عليه الممول وهو يشتمل على العناصر الآتيـــة :

أولا : المرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت ، النـــي غير ذلك مما عددته المادة ٥٥ من القانون .

ثانيا : المزايـــا النقديـــــة .

ثالثا : المزايـــا العينيـــــــة .

ويمكن القول أن هذا الوعاء يتحدد نسبيا ، ودفعة واحدة ، ويشتمل على كل ما يحصل عليه الممول من ايرادات خاضعـــة ونشير في الآتي الى هذه المبادئ الثلاثة التي تحكم تحديـــد العناصر التي تدخل في وعاء الضريبة على المرتبات والأجور .

المبدأ الأول : تحديد الوعاء على أساس نسبـــي :

لم يبين القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره ما اذا كانت الضريبة على المرتبات والأجور نسبية أى تستحق عن كل جزء مـــن السنة بنسبة مدته أم سنوية أى تستحق عن السنة بأكملهـــــا ، وقد حسم المشرع الخلاف الذى ثار بهذا الصدد في صالح مبدأ النسبية بأن أضاف الى القانون السابق المادة ٦٣ مكررة بالقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٢ [1] وفي القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نصت المادة ٥٧ على نفس المبدأ بقولها " تفرض الضريبة على كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى ايراد من الايرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الايراد الشهرى بعد تحويلـــه الى ايراد سنوى ...... " .

واذن يلزم لتحديد وعاء الضريبة على هذا النحو اتباع عدة خطوات :

(١) انظر في ذلك ، د . عبد الحكيم الرفاعي : "الضرائب المباشرة" ، دراسة مقارنة ، ١٩٤٢ ، ص ٣٨٧ وص ٣٨٨ .

الأولى : تتمثل في تحويل الايراد الخاضع الى ايراد شهري على أساس عدد الأيام الفعلية للشهر الذى تقع فيه المدة التى حقق فيها الممول الايراد .

الثانية : تتمثل في تحويل الايراد الشهري الى ايراد سنوى بأن يضرب الايراد الشهرى فى اثنى عشر شهرا .

الثالثة : تتمثل فى تطبيق سعر الضريبة على الايراد السنوى[1]، فنحصل على الضريبة السنوية التى بقسمتها على اثنى عشر شهرا تتحدد الضريبة المستحقة شهريا على الوعاء ، وأخيرا تتحدد نسبة المدة التى عمل فيها الممول الى عدد أيام الشهر الفعلية ، وتحسب الضريبة على هذا الأساس ، فاذا عمل نصف شهر استحق نصف الضريبة الشهرية واذا عمل ثلث شهر استحق ثلث الضريبة وهكذا .

ويلاحظ من ناحية أن المشرع أكد على هذا المبدأ بتقريره أنه اذا حدث تغيير فى الايراد الخاضع للضريبة فان حساب الضريبة يعدل من تاريخ هذا التغيير على أساس الايراد الجديد بعد تحويله الى ايراد سنوى ، ومن ناحية أخرى ، أفرد المشرع حكما خاصا ، بالنسبة لمتجمد المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت التى تصرف دفعة واحدة فى سنة ما ، مؤداه أن يتم توزيع هذا المتجمد على سنوات الاستحقاق وتحسب الضريبة على أساس ذلك [2] .

المبدأ الثاني : تحديد الوعاء على أساس مجموع الايرادات الخاضعة دفعة واحدة :

يتضح من استقراء نصوص المواد ٥٧ و ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المحددة لوعاء الضريبة أن الضريبة تسرى على " أى ايراد من الايرادات الخاضعة " وذلك على أساس "مجموع ما يحصل

---

(١) وذلك بعد خصم الاعفاءات والاستقطاعات التى نص عليها القانون ، انظر الفصل السابق .

(٢) انظر المادة ٥٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

عليه الممول" . فالضريبة تسرى على كل العناصر التي يتكون منهما الوعاء دفعة واحدة وليس على كل عنصر أو ايراد على حدة .

وترجع الحكمة من تقرير المشرع لهذا المبدأ الى أن سعر الضريبة تصاعدى بالشرائح ، وأن هناك اعفاء للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية وغير ذلك من الاعفاءات ، ومن المتصور عند تعدد مصادر الايراد ومعاملة كل مصدر على حده أن يتمتع الممول بأكثر من اعفاء فتنكمش المادة الخاضعة وتقل حصيلة الضريبة فضلا عن تنافى ذلك مع فلسفة الاعفاء الضريبى حيث يجب النظر الى المقدرة التكليفية الحقيقية للممول على ضوء مجموع ما يحصل عليه .

وعلى ذلك اذا كان الممول يحصل على مرتبا حكوميا ، وأجرا من احدى منشآت القطاع الخاص اذا أجازله القانون ذلك ، كما يحصل على ايراد مرتب لمدة الحياة ، فان الضريبة تسرى على مجموع هذه الايرادات باعتبارها عدة عناصر فى وعاء واحد ، بشرط أن تكون كلها من الايرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور وذلك تلافيا لتحقق ازدواج ضريبى داخلى .

المبدأ الثالث : تحديد الوعاء على أساس ما يحصل عليه الممول فعلا :

لتحديد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور يجب ضم الايرادات التى حصل عليها الممول فعلا . ويقتضى ذلك أن تجمع المزايا النقدية الى ما يحصل عليه من مرتبات وما فى حكمها وأجور وغير ذلك مما عددته المادة ٥٥ من القانون ، كما يلزم اضافة القيمة النقدية للمزايا العينية التى يحصل عليها الممول الى وعاء الضريبة حتى يمكن القول أن الضريبة[1] تسرى على ما يحصل عليه الممول "فعلا" .

ويقصد بالمزايا النقدية كل ما يستولى عليه الممول من مبالغ نقدية بصفة تبعية على أية صورة كانت ، وبأى اسم سميت ، سواء كانت دورية أم عرضية ، مدفوعة من صاحب العمل أو من عملائه .

---

(١) انظر الفصل الأول من هذا الباب .

ومثلها مكافآت آخر السنة ، والجوائز والهبات والهدايا التي تعطى في مناسبات الزواج والأعياد والميلاد وغيرها ، والعمولة على المبيعات والضريبة التي يدفعها صاحب العمل بدلا عن العمال ، والمنح التي تصرف للموظفين في بعض المناسبات وبصفة عامة كل مبلغ مقرر للصرف منه على شئون الموظف الخاصة وليس على شئون الوظيفة [1] . وبالتالي فان المبالغ التي تصرف للموظف مقابل النفقات التي تتم لمباشرة أعمال الوظيفة لا تدخل في وعاء الضريبة ، كبدل الانتقال والسفر وبدل الملابس الخاصة بالوظيفة كالشرطة والجيش وشركات الطيران . ويلاحظ أن المشرع خرج على هذا المعيار من ناحيتين ، الأولى أنه أخضع للضريبة بعض المزايا النقدية التي تخرج أصلا من الوعاء وذلك فيما يتعلق ببدلات التمثيل والاستقبال اللازمة لمباشرة أعمال الوظيفة ، والثانية أعفى من الضريبة بعض المزايا النقدية التي تدخل أصلا في الوعاء وذلك فيما يتعلق بحوافز الانتاج ، وذلك بالشروط وفي الحدود التي سنراها في المبحث التالي .

أما المزايا العينية فيقصد بها كل ما يحصل عليه الممول من خدمات أو منافع بسبب عمله بالاضافة الى ايراده الأصلي . ولاعتبار الخدمة أو المنفعة ميزة عينية تقوم بالنقود وتضاف الى وعاء الضريبة يجب من ناحية ، أن تكون ممنوحة له لشخصه وليس لتمكينه من القيام بأعباء عمله أو هي من مستلزمات هذا العمل ، ومن ناحية أخرى ، أن تكون مجانية ، سواء كانت المجانية كاملة أم جزئية . ومن ثم فان المزايا التي يحصل عليها الممول ويدفع ثمنها تتجرد من صفتها كميزة ولا تدخل في وعاء الضريبة ، كما لا يدخل في وعاء الضريبة ما يمنح الى بعض الموظفين من مزايا عينية تعتبر من مستلزمات الوظيفة وفي حدود عملهم ، كالسيارة المجانية المستخدمة في التنقلات الخاصة بالعمل ومثل الغذاء الذي يصرف للعاملين في بعض الصناعات الضارة بالصحة

---

(١) راجع د . محمود رياض عطية ، المرجع السابق ، ص ٥٦٨ ، وص ٥٦٩ .

مثل عمال طلاء السيارات في شركة النصر . وعلى العكس فـــان ما يمنح للعامل من مزية السيارة المجانية يدخل في وعاء الضريبـة وكذلك تقديم الغذاء اليه طالما أن ذلك لا يتصل بأغراض الوظيفة. ويجدير بالذكر أن نلاحظ أن مصلحة الضرائب تقيم المزية العينيـة على أساس المنفعة الشخصية التي عادت على العمول من جـراء الانتفاع بهذه المزية مما يؤدى الى الاعتدال عادة في تقديـر قيمتها ، كما أنها تميل أحيانا الى تحديد نسبة جزافية من دخـل الموظف أو العامل كمقابل للمزية العينية ومن ذلك حالة ما اذا منح صاحب العمل المستخدم سكنا مجانيا وألزمه بالاقامة فيـه ، فان قيمة المزية تتحدد على أساس ١٠ ٪ من المرتب مقابل السكن فقط وعلى أساس ١٥ ٪ منه مقابل السكن والمياه والنور . ويـرى البعض أن هذا التحديد تحكمي ، ولعله من الأفضل احتسـاب المزية العينية دائما على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسـا لربط العوائد ، وان تعذر ذلك على أساس ايجار المثل ، ونؤيـد ذلك خاصة وأن المصلحة تطبق هذا التقدير في حالة منح العامـل سكنا مجانيا دون التزامه بالسكن فيه (١) .

وبعد أن يتحدد الوعاء على النحو السالف الذكر ، فانـه يلزم أن يستبعد منه ، فضلا عن الاعفاءات التي سبق دراستهـا ، بعض المبالغ التي نص عليها القانون .

---

(١) انظر في ذلك ، د . شريف رمسيس ، المرجع السابـق ، ص ٢٩١ ، ص ٢٩٢ .

المبحث الثانى

المبالغ التى تخرج من وعاء الضريبة

حددت المادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المبالغ التى تخرج من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور على النحو التالى (١) .

أولا : بدل طبيعة العمل :

الأصل أن يخضع بدل طبيعة العمل ، مثل الذى يمنح للمهندسين فى المناطق النائية والأطباء وغيرهم ، للضريبة على المرتبات والأجور باعتباره من المزايا النقدية التى تدخل فى وعاء الضريبة (٢) .

---

(١) استثنت المادة ٥٨ من وعاء الضريبة ما ورد بالبند ٨ من المادة ١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، فالمرتبات والمكافآت والأجور والمزايا النقدية والعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغيرها من البدلات والهبات على اختلاف أنواعها التى تمنح لأعضاء مجالس الادارة فى شركات المساهمة والمديرين وأعضاء مجالس المراقبة أو الرقابة من المساهمين فى شركات التوصية بالأسهم ، والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ومن بعده القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن بعض الأحكام الخاصة بهذه الشركات ، لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور وانما للضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

(٢) راجع فى ذلك التعليمات التفسيرية رقم ٦ عن المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وفتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٧ / ٢ / ٩٥ بجلسة ٥ / ٦ / ١٩٧٤ بخصوص خضوع المكافآت المقررة بالقرار الجمهورى رقم ١٣٢٠ لسنة ١٩٦٨ للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها بدل طبيعة عمل .

غير أن المادة ١٥٨ استثنت صراحة هذا البدل من الخضوع للضريبة وذلك فيما لا يجاوز ٢٤٠ جنيها سنويا ، فان جاوزهـا دخلت الزيادة عن المبلغ المحدد في وعاء الضريبة وذلك مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

ثانيا : بدل التمثيل أو بدل الاستقبال :

من استقراء التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب يتضح أن خضوع هذه البدلات للضريبة على المرتبات والأجور قد مر بالمراحل الآتية :

أ - قبل سنة ١٩٦٠ كانت هذه البدلات لا تعتبر ميزة للموظف الذى يتقاضاها اذا كان الغرض من صرفها للموظف هو انفاقها في شئون تتعلق بذات الوظيفة ولفائدة الدولة أو الهيئة الصارفة لها . وقد جرت مصلحة الضرائب على تطبيق هذا المبدأ سواء كان الموظف ملزما أو غير ملزم بتقديم حساب عن بدل التمثيل أو بدل الاستقبال لعدم تأثير ذلك على طبيعة البدل [١] .

ب - من أول أغسطس سنة ١٩٦٠ ، على العكس ، أصبحت هذه البدلات خاضعة للضريبة على المرتبات والأجور بصفة مطلقة وفقا للقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ والذى عدل أحكام المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وقد صدرت التعليمات التفسيرية رقم ٨ لهذه المادة ووضعت معيار عام مؤداه أنه يتعين في الحالات التي لم يرد فيها نص صريح النظر الى طبيعة المبالغ التى تصرف للموظف فان كانت تنطوى على اثابته وجب خضوعها للضريبة .

جـ - وأخيرا جاء القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، قانون العدالة الضريبية في المادة ١٢ منه وأضاف الى المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قيدا على خضوع هذه البدلات للضريبة ، اذ تقرر عدم دخول مبالغ هذه البدلات في وعاء الضريبة اذا لم تتجاوز حدا معينا وبشرط ألا تزيد على المرتب

---

(١) التعليمات التفسيرية رقم ٨ للمادة ٦١ من قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

أو المكافأة أو الأجر الأصلي . وقد تبنى المشرع في القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نفس الموقف في المادة ٥٧ وأصبحت القاعدة عدم سريان الضريبة على هذه البدلات[1] الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنويا وبشرط ألا يزيد عن المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي وذلك مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

ثالثا : حوافز الانتاج :

لا تدخل حوافز الانتاج في وعاء الضريبة على المرتبات في حدود ١٠٠ ٪ من المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي بشرط ألا تجاوز ٣٠٠٠ جنيه في السنة . ويجب التفرقة في هذا الصدد بين :

أ ـ المبالغ المدفوعة من الحكومة ، ووحدات الحكم المحلي ، والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وهذه المبالغ تعتبر حوافز انتاج ولا تدخل في وعاء الضريبة اذا نصت على ذلك القوانين واللوائح المنظمة لها .

ب ـ المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع العام الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال ، لزيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمات ، وهذه المبالغ تعتبر حوافز انتاج وتخرج من وعاء الضريبة اذا حققت الشروط التي نص عليها قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ١٩٨٢ على النحو الآتي[2] :

١ ـ أن تكون هذه المبالغ قد دفعت بسبب زيادة الانتاج أو رفع مستوى الخدمة . ويقصد بزيادة الانتاج كل عمل يؤدي الى الزيادة في الكميات لا تقل عن ٢٥ ٪ من انتاج السنة السابقة

---

(١) التعليمات التفسيرية رقم ٢٦ للمادة ٦٢ من قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمعدلة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ صدرت في ١٩٧٩/٢/٢٧ .

(٢) الجريدة الرسمية ، العدد ١٨٦ (تابع) ـ ١٩٨٢/٨/١٥ .

وفقا لاقرار المنشأة ويشترط ألا يقل مستوى الانتاج من حيث الكيف عن مستوى انتاج السنة السابقة . ويقصد برفع مستوى الخدمة كل تحسين فى أسلوب العمل أو تخفيض فى تكاليف الانتاج أو تحسين مستواه أو انتاج أنواع جديدة ، بهدف زيادة المبيعات أو حجم المعاملات بنسبة لا تقل عن ٢٥ ٪ من المبيعات أو المعاملات وفقا لاقرار المنشأة . وقد أفرد القرار المذكور حكما خاصا لشركات البترول المشتركة سواء العاملة فى مجال الانتاج أو البحث أو الاستكشاف اذ اكتفى لاعتبار المبالغ المدفوعة حوافز انتاج أن تحقق الشركة ٨٠ ٪ على الأقل من خطة الانتاج أو البحث السنوى المعتمدة للشركة من الدولة ممثلة فى الهيئة العامة للبترول .

٢ ـ ألا تكون هذه المبالغ داخلة فى مفهوم الأجر وفقا لحكم المادة الأولى من قانون العمل رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨١ وقد عرفت المادة المذكورة الأجر بأنه كل مايتقاضاه العامل لقاء عمله نقدا مضافا اليه جميع العلاوات أيا كان نوعها وعلى الأخص : العلاوة الدورية ، والعلاوة التى تصرف بسبب غلاء المعيشة وأعباء العائلة ، والعمولة التى تعطى للطوافين والمندوبين الجوابين والممثلين التجاريين ، والامتيازات العينية ، وكل منحة تعطى للعامل علاوة على الأجر وما يصرف له جزاء أمانته أو كفاءته وما شابه وذلك اذا كانت هذه المبالغ مقررة فى عقود العمل الفردية أو الجماعية أو الأنظمة الأساسية للعمل أو جرى العرف بمنحها ، وأخيرا الوهبة التى يحصل عليها العامل فى المحال العامة غير السياحية اذا جرى العرف بدفعها وكانت لها قواعد تسمح بتحديدها . واذن هذه المبالغ تدخل بالكامل فى وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ولا تأخذ وصف "حافز انتاج" .

ويلاحظ على قرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ١٩٨٢ أنه ميز بين منشآت القطاع العام ومنشآت القطاع الخاص ، فرغم أن المادة ٨٥ سالفة الذكر لم تميز فى الشروط العامة لعدم دخول حوافز الانتاج فى وعاء الضريبة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، فان القرار السابق أخضع القطاع الخاص ، بتفويض من المشرع، لشروط منتقدة من ناحيتين :

الأولى : أن القرار الوزارى لم يشترط الكيف فيما يتعلق برفع مستوى الخدمة ، وانه وضع معيارا فضفاضا لذلك يفتح الباب أمام التهرب الضريبى خاصة اذا كان عرض المبيعات أو المعاملات غير مرن لا يتأثر بزيادة الكم ونقصان الكيف أو كان مرنا بحيث أن انخفاض معين فى ثمن السلعة أو الخدمة يؤدى الى زيادة الكمية بنسبة مئوية أكبر من النسبة المئوية لانخفاض الثمن حتى مع تدهور الكيف . وفى الحالتين تحقق المنشأة نسبة الزيادة المنصوص عليها فى القانون وتدفع مبالغ تحت وصف حوافز انتاج تخرج من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور .

والثانية : أنه حتى من حيث ربط القرار لحوافز الانتاج بزيادة الكم بما لا يقل عن ٢٥ ٪ من الانتاج الكلى للمنشأة ، فانه لم يسمح باعطاء أى حافز لمجهود العامل الفردى وتفانيه فى العمل والابتكار . وبذلك يتضمن القرار قدر كبير من الغبن ومن الأفضل أن يتاح لكل فرد الحق فى الحصول على حافز انتاج متى كان ذلك مبررا (١) خاصة لملاءمة ذلك لسياسة الدولة فى تشجيع المبادرات الفردية والقطاع الخاص . كما يلاحظ على المادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيما يتعلق ببدل طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وحوافز الانتاج ، من ناحية وضعت هذه المادة حدا أقصى لما يجوز خصمه من وعاء الضريبة تحت وصف هذه البدلات يبلغ أربعة آلاف جنيه سنويا ومن ناحية أخرى تحفظت هذه المادة بالنسبة لبدلات طبيعة العمل والتمثيل أو الاستقبال بقولها :" وذلك مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة" وعلى ذلك فان ما هو مقرر بالمادة ٥٨ فقرة ١ و ٢ لا يجب اعفاء هذه البدلات المنصوص عليها فى قوانين خاصة ،كما أن الجمع بين هذه الاعفاءات أمر يتفق وصحيح حكم القانون (٢) . ومن ثم فان هذا الاعفاء قد يتجاوز مبلغ

---

(١) انظر فى هذا المعنى ،شريف رمسيس ،المرجع السابق ص ٣٩ .

(٢) رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة فى جلستها المنعقدة فى ٣١ يناير ١٩٨٥ وهو تقرير لما

مبلغ الأربعة آلاف جنيه سنويا اذا كان العامل ينطبق عليه قانون خاص يجيز له اعفاء ما يتقاضاه كبدل طبيعة عمل أو بدل تمثيل أو احداهما من الضريبة وامكان الجمع بين ذلك وبين الاعفاء المقرر في المادة ٥٨ بند ١ و ٢ فيما لم يرد فيه نص في القانون الخاص[1] .

رابعا : مزية السكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب :

وفقا للفقرة الرابعة من المادة ٥٨ من القانون لا تدخل في وعاء الضريبة على المرتبات المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التي يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد في المادة ٥٦ من القانون ،

- استقر عليه رأى مصلحة الضرائب . انظر في ذلك التعليمات التفسيرية رقم ٢٦ بشأن المعاملة الضريبية لبدلات التمثيل والاستقبال ، الادارة العامة لبحوث ضرائب الدخل التعليمات التفسيرية والتنفيذية ، ١٩٨٣ ، ص ٦٢ ومابعدها ، وانظر في اقتراح وضع لائحة موحدة للحوافز تحقيقا للعدالة والمساواة بين العاملين: التحقيق المنشور بمجلة العمل حول تطوير تشريعات الخدمة المدنية ، العدد رقم ٣٠٥ أكتوبر ١٩٨٨ ، ص ٢١ .

(١) انظر في ذلك التعليمات التفسيرية رقم/٢ للمادة ٥٨ والصادرة في ١٩٨٦/١١/٣٠ والمشار اليها في مقال سعيد سيد محمد " الجمع بين الاعفاءات المقررة لبدلات طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والاعفاءات المقررة لهذه البدلات بمقتضى قوانين خاصة" ، الأهرام الاقتصادى ، العدد ١٠٠٧ ، ١٩٨٨/٥/٢ ص ٧١ و ص ٧٣ . وانظر الشروط التي وضعتها مصلحة الضرائب في شأن اعتماد بدلات التمثيل للعاملين بمنشآت القطاع الخاص ، في التعليمات التفسيرية رقم ٣ للمادة ٥٨ والصادرة في ١٩٨٧/٦/٣٠ .

وكذلك المصريون العاملون في مشروعات التعمير واستصلاح الأراضي أو التعدين الخاضعون لهذه الضريبة بالسعر المشار اليـــه ، وإن كان من الممكن تبرير هذا الاستبعاد من وعاء الضريبة بالنسبة للمصريين ، فان ذلك يدق بالنسبة للأجانب ويعتبر مجحفا بالخزانة العامة ويفتح مخرجا كبيرا للتهرب الضريبي (١) . ونرى ضرورة ادخال هذه الميزة في وعاء الضريبة على المرتبات بالنسبة للخبراء الأجانب خاصة وأن بعض التشريعات المقارنة ، كالتشريع الفرنسي ، يفـــرض ضريبة محلية على كل من له مسكن على أساس القيمة الايجاريـــة دون نظر الى جنسيـة الساكـــن (٢) .

خامسا : <u>المبالـــغ التي يتقاضاها ممثلو المكاتب الاقليمية</u> :

وفقا للفقرة الخامسةمن المادة ٥٨ من القانون لا يخضـــع للضريبة من المبالغ التي يتقاضاها ممثلو المكاتب الاقليميـــة للشركات والمنشآت الأجنبية في مصر الا ما يقابل نشاطهم فيهـــا وذلك تطبيقا لمبدأ التبعية الاقتصادية في فرض الضريبة .

وفي خاتمة العناصر التي لاتدخل في وعاء الضريبــــة على المرتبات والأجور ، ننبه القارئ الى عدة أمور لتحديد هـــذا الوعاء على نحو دقيق :

١ ـ أنه يجب مراعاة أن الضريبة تتناول الايرادات المقبوضة فعلا بمعنى تلك التي توضع تحت تصرف الممول ، ومن هنـــا كان الوعاء شاملا للمزايا النقدية والعينية وغير مشتمل على ما لم يحصل عليـه الممول فعلاً مثل قيمة الجزاءات والخصم الناشئ عن اجازات مرضية بغير ماهيـــة كاملـــة .

٢ ـ أنه يجب مراعاة ومتابعة ما تقضي به القوانين المنظمـــة للوظيفة العامة ولعقد العمل من أحكام لامكان اعمال قاعدة أن الخاص

---

(١) من هذا الرأي د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم المرجع السابق ، ص ٣٢٤ .

(٢) راجع قانون ١٠ يناير سنة ١٩٨١ في فرنسا في :
TIXIER et GEST, op. cit., p. 511 et p. 512.

يقيد العام حتى لا يتحدد وعاء الضريبة على نحو خاطئ بخصم ما يجب ادراجه أو جمع ما يجب خصمه [١] .

٣ ـ أنه يجب متابعة التعليمات التفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب خاصة بعد صدور القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وعدم الاكتفاء بالتعليمات الصادرة في ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فهذه الأخيرة قد تتعارض مع ما استحدثه القانون الحالي من أحكام وتنطبق عليها قاعدة أن اللاحق ينسخ السابق فيما يتعارض معه [٢] .

---

(١) انظر على سبيل المثال مؤلف "الضرائب على الدخل فقها وتطبيقا ، للأساتذة حسن الغرباوي ، والسيد شرع شعبان حافظ وأحمد الغندور ، مكتبة عين شمس ١٩٨١ ، ص ١٥٨ حيث ذهب المؤلفون ، وهم من كبار موظفي مصلحة الضرائب ، الى اخضاع اشتراكات احتياطي المعاش عن مدد الخدمة السابقة للضريبة ، مع تعارض ذلك وصريح نص المادة ١٣٤ من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ الخاص بالتأمين الاجتماعي . انظر كذلك الهامش التالي .

(٢) من ذلك أن مصلحة الضرائب جرت ، حتى آخر فبراير سنة ١٩٧٥ على اعفاء قيمة اشتراكات المعاش من وعاء الضريبة على الدخل عن المدد الحالية دون المدد السابقة (انظر مثلا التعليمات التفسيرية رقم ٤ ، ١٣ ، ١٥ للمادة ٦٢ من قانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ الصادر عن مصلحة الضرائب ـ الادارة العامة للبحوث ـ التعليمات عن المدة من ٦٥/٤/١ الى يناير ١٩٧٠) . ولكن من ١٩٧٥/٣/١ وصدور القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ ، قانون التأمين الاجتماعي ، نصت المادة ١٣٤ منه على أن " تعفى قيمة الاشتراكات المستحقة وفقا لأحكام هذا القانون من الضرائب والرسوم أيا كان نوعها وأمام عمومية النص ذهب مجلس الدولة وكذلك التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب الى عدم اخضاع قيمة هذه الاشتراكات للضريبة على المرتبات سواء عن مدد حالية أو سابقة (انظر فتوى ادارة الفتوى بوزارة المالية =

٤ - وأخيرا يجب مراعاة أن المبالغ التى تخرج من وعاء الضريبة على المرتبات والأجور ينظر اليها بصفتها التى نص عليها القانون ودون النظر الى العناصر التى تتكون منها هذه المبالغ . ومن ثم فقد تخرج مبالغ من وعاء الضريبة ،كحوافز الانتاج أو بدلات التمثيل ، ولكنها تدخل فى تكوين عناصر مبلغ آخر يخرج بدوره من وعاء الضريبة تحت وصف آخر ،كأجر الاشتراك فى نظام التأمين الاجتماعى والذى تمثل فى حوافز الانتاج وبعض البدلات عنصرمن عناصر تحديد قيمته (١) .

---

* طف رقم ٤ / ١ / ٢٩ / ٤ الصادرة فى ٢٦ / ٢ / ١٩٧٧ والتعليمات التفسيرية رقم ٢/٥ الصادرة فى ٦ / ٦ / ١٩٧٧ .

(١) راجع فى ذلك فتوى ادارة الفتوى بمجلس الدولة ، طف رقم ١٦ / ١ / ١٤٨٢ بتاريخ ١ / ١ / ١٩٨٠ ، والتعليمات التفسيرية رقم ٢٨ الصادرة فى ٢٧ / ٨ / ١٩٨٠ ورقم / ١ للمادة ٥٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الصادرة فى ١ / ٦ / ١٩٨٦ .

الفصل الخامس

سعر وحساب الضريبة على المرتبات والأجور

حددت المواد ٥٦ ، ٥٩ ، ٦١ فقرة ٢ و٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أسعار الضريبة على المرتبات والأجور ويمكن التمييز في سعر الضريبة على المرتبات والأجور بين السعر العام والأسعار الخاصة التي قررها المشرع بالنسبة لبعض الحالات ، كما يمكن التمييز في قواعد تسوية وحساب الضريبة بين العاملين في الحكومة ، والعاملين في القطاع الخاص والخبراء الأجانب وعمال المياومة .

أولا : السعر العام :

وقد نصت عليه المادة ٥٦ من القانون مقررة أن سعر الضريبة يحدد على الوجه الآتي :

- ٢ ٪ على آل ٤٨٠ جنيها الأولى .
- ٥ ٪ على آل ٤٨٠ جنيها الثانية .
- ١٠ ٪ على آل ٩٦٠ جنيها الثالثة .
- ١٥ ٪ على آل ٩٦٠ جنيها التالية .
- ١٨ ٪ على آل ٩٦٠ جنيها التالية .
- ٢٢ ٪ على ما زاد على ذلك .

ويلاحظ على هذا السعر أنه تصاعدي بالشرائح ، فيزداد بزيادة قيمة المادة الخاضعة ، كما أنه تصاعدي بتخفيض قيمة المادة الخاضعة اذ أن المادة ٥٦ قررت تطبيقه بعد اعمال المادة ٦٠ المتعلقة بالاعفاءات اللازمة للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية . كما يلاحظ أنه القاعدة العامة التي تطبق على العاملين بالحكومة والقطاع العام ، وعمال المنشآت الخاصة وكذلك عمال اليومية في حالة تجاوز ايراداتهم ستة جنيهات في اليوم أو اذا كانت مدة استخدامهم السنوية الفعلية تتجاوز ستة شهور في السنة ويزيد اجرهم عن أربعة جنيهات ولا يتجاوز

ستة جنيهات في اليوم ، كما ينطبق هذا السعر العام على الخبراء الأجانب اذا كانت مدة استخدامهم تتجاوز ستة شهور في السنة . وأخيرا يلاحظ أن هذا السعر يتعلق بالايراد السنوى للممول مع الأخذ في الاعتبار مبدأ نسبية الاستحقاق وشهرية التحصيل على النحو السابق بيانه في تحديد وعاء الضريبة .

ثانيا : الأسعار الخاصة :

نصت المادة ٥٩ والمادة ٦١ فقرة ٢ و٣ على أسعار خاصة للضريبة على المرتبات والأجور على النحو الآتى :

مادة (٥٩) استثناء من السعر المحدد في المادة (٥٦) من هذا القانون :

١ - تفرض الضريبة بسعر ١٠ ٪ بدون أى تخفيض على المبالغ التى تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت الجهة أو الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت اشرافها بشرط ألا تزيد مدة استخدامهم على ستة أشهر في السنة متصلة أو منقطعة .

٢ - تفرض الضريبة بسعر ٥ ٪ بدون أى تخفيض على المبالغ التى يحصل عليها العاملون الخاضعون للضريبة في وحدات الجهات الادارية للدولة والحكم المحلى والهيئات العامة ووحدات القطاع العام والعاملين بكادرات خاصة علاوة على مرتباتهم الأصلية من أى وزارة أو هيئة عامة أو أى جهة ادارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلى أو القطاع العام غير جهات عملهم الأصلى .

ولا تخضع المبالغ المنصوص عليها في هذه المادة للضريبة العامة على الدخل .

مادة (٦١) : ....

٢ - اذا تجاوز الأجر اليومى أربعة جنيهات ولم يتجاوز ستة جنيهات فرضت الضريبة بسعر ٢ ٪ على ما يزيد على الأربعة جنيهات بشرط ألا يتجاوز مدة استخدامه الفعلية خلال السنة ستة أشهر متصلة أو منفصلة .

٣ - ولا يعد من عمال اليومية كل من تجاوز أجره اليومي ستة جنيهات أيا كانت مدة استخدامه .

ولنا عدة ملاحظات على هذه الأسعار الخاصة :

أ - أنها أسعار نسبية وليست تصاعدية لا بالشرائح ولا عن طريق الاعفاءات ، فالسعر يطبق على المادة الخاضعة دون السماح باجراء أية خصومات ويعتبر ذلك من مظاهر عينية الضريبة كما ذكرنا .

ب - أن الفقرة الأولى من المادة ٩٥ تشترط لسريان السعر الخاص على ايرادات الخبراء الأجانب ألا تزيد مدة استخدامهم من ستة أشهر في السنة متصلة أو متقطعة ، وينتقد البعض بحق هذا النص لأنه لم يوضح بداية السنة ونهايتها ، كما لم يبين الحكم في حالة السنة المتصلة التي يقع نصفها في سنة معينة ونصفها الآخر في السنة التالية لها ، كذلك يجب ألا يتمتع الخبير الأجنبي بالمعاملة المذكورة سوى مرة واحدة ولذلك ينتهي هذا الرأي الى ضرورة تعديل هذا النص بحذف كلمة " في السنة " الواردة به [١] .

جـ - وضعت اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ شروطا لاعمال حكم البند الثاني من المادة ٩٥ من هذا القانون ، فقد نصت المادة ٣٥ من اللائحة أولا على أن يكون الممول من العاملين في وحدات الجهاز الاداري للدولة أو الحكم المحلي أو الهيئات العامة أو وحدات القطاع العام أو من العاملين بكادرات خاصة ، وثانيا أن يحصل الممول علاوة على مرتبه الأصلي على مبالغ مما تسري عليها الضريبة على المرتبات من أية وزارة أو هيئة عامة أو أية جهة ادارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلي أو القطاع العام غير جهة عمله الأصلي أي تلك التي يصرف منها العامل مرتبه الأصلي . فاذا لم يتوافر أي من الشرطين المشار اليهما ، لا يجوز الصرف الا بعد خصم الضريبة المستحقة على أساس بيان يقدمه الممول من جهة عمله

---

(١) د . حسين محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم ، المرجع السابق ص ٢٤٢ .

الأصلى موضحا به مفردات مرتبه ، وفى حالة عدم تقديم هذا البيان ، تخصم الضريبة تحت الحساب بالسعر المحدد لأعلى شريحة ، وفى جميع الأحوال تتم التسوية فى نهاية العام بناء على اقرار نهائى يقدمه الممول الى جهة عمله الأصلى . وهذه المبالغ بالاضافة الى ايرادات الخبراء الأجانب لا تخضع للضريبة العامة على الايراد .

د - يلاحظ أخيرا أن عمال اليومية تسرى عليهم الضريبة بسعر ٢ ٪ على ما يزيد عن ٤ جنيهات يوميا وبشرط ألا تتجاوز الأجرة مبلغ ستة جنيهات فى اليوم ولا تزيد مدة الاستخدام الفعلية خلال السنة عن ستة أشهر متصلة أو متقطعة . فاذا لم يتوافر أى من الشرطين المشار اليهما فان العامل باليومية يعامل معاملة المستخدم فى الحكومة أو القطاع الخاص ويخضع للسعر العام التصاعدى مع تمتعه بالاعفاءات المنصوص عليها فى المادتين ٦٠ و ٦٢ من القانون .

ثالثا : حساب الضريبة [1] :

لتحديد قواعد حساب الضريبة على المرتبات والأجور يجب التفرقة بين الأشخاص الخاضعين بحسب صفاتهم الوظيفية على النحو التالى :

أ - العاملون بالحكومة والقطاع العام : ويتم حساب الضريبة المستحقة عليهم باتباع الخطوات الآتية :

١ - تحديد وعاء ضريبة الدمغة النسبية وفقا للمادة ٧٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ باصدار قانون ضريبة الدمغة

---

(١) نقتصر على ذكر المبادئ العامة لحساب الضريبة ، ونحيل القارئ الى المحاسبة الضريبية لتطبيق ذلك ، انظر على سبيل المثال :

- د . حسن محمد كمال ود . سعيد عبد المنعم محمد المرجع السابق ص ٢٢٦ - ٢٣١ ، ص ٢٣٥ - ٢٤٣ ، وص ٢٤٩ - ٢٥٢ .
- د . عبد الله الصعيدى ، المرجع السابق ص ٢٠٢ - ٢٠٦ .

والمعدل بالقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٧ وذلك بأن يخصم من مجموع الايراد الشهرى احتياطى المعاش والادخار (١٣٪) ، وأقساط التأمين على حياة الممول على النحو السابق بيانه عند تحديد وعاء الضريبة .

٢ - حساب الدمغة النسبية على هذا الوعاء بتطبيق الأسعار المقررة لها وفقا للمادة ٧٩ سالفة الذكر على الوجه الآتى :

الخمسون جنيها الأولى	معفاة .
أزيد من خمسين - مائتين وخمسين جنيها	ستة فى الألف
أزيد من مائتين وخمسين - خمسمائة جنيها	ستة ونصف فى الألف
أزيد من خمسمائة - ألف جنيه	سبعة فى الألف
أزيد من ألف - خمسة آلاف جنيه	سبعة ونصف فى الألف
أزيد من خمسة آلاف - عشرة الاف جنيه	ثمانية فى الألف

وكل ما يزيد من عشرة آلاف جنيه تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة فى الألف من الزيادة .

٣ - تحديد الوعاء الشهرى للضريبة على المرتبات ، وتحصل عليه بخصم ضريبة الدمغة النسبية من وعاء الدمغة النسبية ، وتحويله الى وعاء سنوى بضربه فى ١٢ .

٤ - ويخصم من هذا الوعاء : الاعفاءات المقررة من الضريبة فى الحدود المبينة فى القانون ، ويخصم من المتبقى بعد ذلك ١٠٪ مقابل الحصول على الايراد وأخيرا يستنزل من الباقى الاعفاء المقرر للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية . ويجب اتباع الترتيب السابق فى اجراء الخصم .

٥ - تطبيق أسعار الضريبة المحددة فى المادة ٥٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على الباقى ، فنحصل على الضريبة السنوية والتى يجب أن ترد الى ضريبة شهرية بقسمتها

على ١٢ ويخصم منها ٥٠ مليم دمغة توقيع .

٦ - ويخصم جملة المبالغ السابق ذكرها ، بما فيها الضريبة ، من الايراد الشهرى الخاضع للضريبة ، نحصل على صافى المرتب الذى يحصل عليه الموظف العام .

ويلاحظ أن الضريبة تسرى على العاملين بالحكومة والقطاع العام بسعر خاص مقرر فى المادة ٩٥ (٥ ٪) بالنسبة للمبالغ التى يحصلون عليها علاوة على مرتباتهم الأصلية من جهات حكومية غير جهة عملهم الأصلى على النحو السابق بيانه .

ب - العاملون بالقطاع الخاص :

وتنطبق عليهم نفس القواعد التى تنطبق على العاملين بالحكومة والقطاع العام فيما عدا حساب الدمغة النسبية حيث لا يخضع لها العامل فى القطاع الخاص ، فالخطوات رقم ٢ ، ٣ لا تتبع فى خصوص تحديد وخصم ضريبة الدمغة النسبية .

جـ - الخبراء الأجانب :

وتفرض الضريبة على ايراداتهم دون اجراء أى خصم بنسبة ١٠ ٪ من وعاء الضريبة على النحو السابق بيانه .

د - عمال اليومية :

وقد رأينا أن الضريبة تسرى عليهم بسعر ٢ ٪ فيما يزيد عن ٤ جنيهات فى اليوم وبحيث لا يتجاوز الأجر اليومى للعامل مبلغ ٦ جنيهات فى اليوم .

ويلاحظ عند حساب الضريبة تطبيق المادة ١ من القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ [1] المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ [2] بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة . وتنص هذه المادة على أنه يفرض رسم يسمى " رسم تنمية

---

(١) الجريدة الرسمية ، العدد ٤٠ تابع (أ) ، ٤/١٠/١٩٨٤ .

(٢) الجريدة الرسمية ، العدد ١٥ تابع ، ١٠/٤/١٩٨٦ .

الموارد المالية للدولة" بنسبة ٢ ٪ على ما يزيد على ١٨٠٠٠ ج من المرتبات وما فى حكمها . وقد ذهبت مصلحة الضرائب بحق الى أن ما يسمى رسم تنمية الموارد هو فى حقيقته ضريبة وليس رسما ، اذ أن الضريبة تشمل كل فريضة مالية تجبى دون مقابل يتمثل فى خدمة خاصة حتى ولو سميت رسما ذلك أن العبرة بطبيعة الفريضة المالية المقررة وليس بتسميتها ، ويتحدد وعاء هذا الرسم على أساس الوعاء الذى أتخذ أساسا لربط الضريبة أى بعد استبعاد كافة الاستقطاعات والاعفاءات المقررة فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (١) .

---

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ الصادرة فى ٢٧ / ٢ / ١٩٨٥ ، والتعليمات التفسيرية رقم ٤ / لسنة ١٩٨٥ الصادرة فى ١٧ / ٣ / ١٩٨٥ .

الفصل السادس

اقرارات الضريبة على المرتبات والأجور وتحصيلها والطعن فيها

وردت القواعد المنظمة للاقرارات المتعلقة بالضريبة على المرتبات والأجور فى المواد من ٦٥ الى ٦٩ ، وتلك المتعلقة بتحصيل الضريبة فى المواد ٧٠ و ٧١ ، أما الاعتراض والطعن فقد نظمته المادة ٧٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

أولا : الاقرارات المتعلقة بالضريبة على المرتبات والأجور :

لضمان ربط وتحصيل الضريبة على المرتبات والأجور أوجب القانون الحالى وكذلك لائحته التنفيذية بعض الالتزامات بتقديم الاقرارات على أصحاب الأعمال من جهة- فيما عدا الحكومة والمصالح العامة وهيئات الحكم المحلى - وعلى الممولين من جهة أخرى .

١ - الاقرارات التى يلتزم بها صاحب العمل :

أ - تنص المادة ٦٥ على أن " يلتزم أصحاب الأعمال من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين ممن يعمل لديهم أى من العاملين أو العمال بمرتب أو مكافأة أو أجر أو أتعاب أن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ الالتحاق بالخدمة أو العمل كشفا مبينا فيه :

١ - أسماء ومحال اقامة ووظائف العاملين لديهم .
٢ - مقدار مرتباتهم أو ماهياتهم أو أجورهم أو أتعابهم .

ويجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة بالشركات ، والمنشآت ، والهيئات ، والجمعيات ، التى تستخدم خمسين شخصا فأكثر" .

ويلاحظ أن المشرع بهذا النص ألغى الحكم الذى كان مقررا فى المادة ٦٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتى كانت

تقضى باعفاء صاحب العمل من تقديم الاقرار بالنسبة للمستخدمين الذين لا تتجاوز أجورهم حد الاعفاء من الضريبة ، ومن ثم يلتزم صاحب العمل بتقديم الكشف المشار اليه فى كل الأحوال .

كما يلاحظ أن المادة ٦٥ من القانون الحالى أجازت أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد وشروط خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات ، والجمعيات ، التى تستخدم خمسين شخصا فأكثر . وقد نصت اللائحة التنفيذية فى المادة ٣٢ على أنه يجوز لرئيس المأمورية الكائن فى دائرة اختصاصها مركز الادارة أو المحل الرئيسى للشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التى تستخدم خمسين شخصا فأكثر ، بناء على طلب هذه الجهات اتباع الاجراءات الآتية فيما يتعلق بتقديم البيانات المطلوبة قانونا وتوريد الضريبة التى تخصمها من المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافآت :

- تقوم الجهات المذكورة فى خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطارها بقبول الطلب بتقديم الكشف المنصوص عليه فى المادة ٦٥ من القانون مع اشتماله كذلك على البيانات المشار اليها فى المادة ٦٦ من القانون .

- على هذه الجهات أن تبين مقدار الضريبة التى كانت تدفع عن السنة السابقة على تقديم الطلب .

وتعفى الجهات المشار اليها من تقديم أى بيان اضافى خلال السنة عما قد يطرأ من تعديلات على البيانات المقدمة منها على أن تقدم فى خلال الشهرين الأولين من كل عام كشفا متضمنا البيانات الآتية :

- كافة التعديلات الواجب ادخالها على البيانات السابق تقديمها والتى تتعلق بالتغييرات التى استحدثت خلال السنة السابقة فى أشخاص العاملين أو العمال أو فى مقدار المبالغ التى تصرف لهم .

- المبالغ الفعلية التى صرفت لكل منهم فى السنة الماضية .

- مقدار الضريبة المستحقة فعلا من المبالغ الخاضعة لهــذه الضريبة فى السنة الماضيـــة .

والى أن يقدم الكشف السنوى الذى تسوى على أساســه الضريبة نهائيا ، تقوم هذه الجهات بتوريد الضريبة الى المأموريـــة المختصة [1] بصفة مؤقتة فى آخر كل ثلاثة أشهر أى فى ٣١ مــارس ، ٣٠ يونيو ، ٣٠ سبتمبر ، ٣١ ديسمبر من كل عام على أساس ربـــع الضريبة التى استحقت أو كانت تستحق من السنة الماضية ومراعــاة ما قد ينشأ من تعديل فى سعر الضريبة . وعند تسوية الضريبــة نهائيا فى آخر السنة تقوم الجهات المذكورة فورا بدفع ما يكــون مطلوبا لمصلحة الضرائب زيادة عما دفعته كما يرد اليها ما تكــون قد دفعته زيادة على ماهو مستحق للمصلحــة .

- ب - وتنص المادة ٦٦ على أن :

" يلتزم مديرو الشركات ، والمنشآت ، والهيئات الخاصــة ، والجمعيات أو المعاهد التعليمية أن يقدموا لمأمورية الضرائــب المختصة بالاضافة الى ما هو منصوص عليه فى المادة (٦٥) مــن هذا القانون وفى ذات الميعاد المنصوص عليه فيها كشفا مبينا فيه :

١ - اسم ومحل اقامة أى شخص يشغل وظيفة مدير أو عضــو أو سكرتير مجلس ادارة أو هيئة مراقبة أو لجنة أو غير ذلك ، ومقدار أتعابه أو مكافآته ولو كان تقديرها منوطا بقرار يصدر من مجلــس الادارة أو من الجمعية العموميـــة .

٢ - مقدار كل مبلغ يدفع الى أى شخص بمناسبة قيامــه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو الـــرد التجارى* أو غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت ســـواء أكان دفعها بصفة دائمة أم بصفة عارضة .

---

(١) انظر لتحديد المقصود بالمأمورية المختصة فى تطبيق أحكام المواد من ٦٥ الى ٧٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنــة ١٩٨١ المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

* يقصد بالرد التجارى قيام البائع برد جزء من ثمن الشـــراء لظهور المغالاة فيه ، وهو ما لا يمكن تصوره متصلا بالايرادات

=

ويلاحظ على الفقرة الأولى من هذه المادة أنها تكرر نفس ما قررته المادة ٦٥ السابق الاشارة اليها فضلا عن أن الشركة أو المنشأة التى يعمل بها الأشخاص المشار اليهم فى المادة ٦٦ يلزم أن تقدم عنهم هذه الشركة أو المنشأة الكشف الموضح فى المادة ٦٥ . كما يلاحظ على الفقرة الثانية منها أنها يكتنفها الغموض لأن ما ذكرته من مبالغ يتصل عادة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية فضلا عن أن العمولة والسمسرة تشملها المادة ١٥ من القانون (١) .

ومع ذلك يمكن تبرير هذا التكرار من جانب المشرع بأنه يمكن عن طريق هذه الاقرارات متابعة وحصر مولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالاضافة الى منع كل تهرب من الضريبة على المرتبات والأجور ، فلا شك أن التزام المنشأة بتقديم اقرار عن هذه المبالغ وتأدية الضريبة عنها يعتبر وسيلة فعالة لتحصيل الضريبة .

جـ ـ كذلك أوجب القانون فى م ٦٧ منه أن :

"يلتزم الأفراد ، والشركات ، والهيئات الخاصة والجمعيات، والمعاهد التعليمية ، الذين يدفعون ايرادات مرتبة لمدى الحياة بأن يقدموا الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ستين يوما من تاريخ تولد الحق فى الايراد ـ كشفا ببيان وأسماء ومحال اقامة أصحاب الايرادات المذكورة ، وبيان مقدارها وشروط دفعها" .

د ـ وأخيرا نصت المادة ٦٨ على أنه " يجب تبليغ مأمورية الضرائب المختصة بكل تعديل يطرأ على البيانات المنصوص عليها فى المادتين ٦٦ و ٦٧ من هذا القانون خلال أربعين يوما من تاريخ حدوثه" . ويلاحظ أن المادة ٣١ من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل نصت على أن " تبلغ التعديلات الطارئة على محتويات الكشوف المقدمة طبقا للمواد

ـ الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور. انظر أحمد حكمت يوسف وانور فرج الفلاح ، المرجع السابق ص ٧٥ .

(١) تقابل المادة ٣٢ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٦٥ ، ٦٦ ، ٦٧ من القانون الى مأمورية الضرائب السابق ارسال الكشوف الأصلية اليها وذلك خلال أربعين يوما من تاريخ حدوث هذه التعديلات ". وواضح أن القانون أشار الى التعديل الذى يتناول البيانات الواردة بالمادتين ٦٦ ، ٦٧ بينما اللائحة أضافت التعديل الذى يتناول المادة ٦٥ أيضا ، ولذلك يرى البعض بحق أنه من غير الجائز الاعتداد بما ورد فى اللائحة بشأن المادة ٦٥ ويتعين اجراء تعديل تشريعى فى هذا الصدد لأنه لا يجوز للائحة أن تخالف القانون باعتبارها أداة أدنى فى سلم التدرج القانونى (١) .

٢ - الاقرارات التى يلتزم بها الممول :

نصت المادة ٦٩ على أن " يلتزم كل شخص يتقاضى مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجر أو ايرادات مرتبة لمدى الحياة يتجاوز مجموعها حدود الاعفاء المقرر للأعباء العائلية أيا كان مصدرها أو مصادرها - بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال أربعين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل أو من تاريخ تولد حقه فى الدرتب كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يتقاضاه من مرتبات أو مكافآت أو ماهيات أو أجور أو ايرادات مرتبة لمدى الحياة مع بيان اسمه ومحال اقامته وأسماء ومحال اقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الايراد " .

ويتضح أن الحكمة من هذا الالتزام تتحصل فى خلق نوع من الرقابة على أصحاب الأعمال وغيرهم ممن يلتزمون بدفع الايراد الخاضع للضريبة وذلك بالزام الممول ببيان ما يتقاضاه واسم ومحل اقامة من يعمل لديهم أو من يدفعون له الايراد . غير أن مدة الأربعين يوما المنصوص عليها فى هذه المادة تحكمية ولا تتفق مع الحكمة من الالتزام وكان الأجدر بالمشرع أن يوحد القاعدة ويجعلها ستين يوما أسوة بما قرره فى المادة ٦٥ المتعلقة بالتزام أصحاب الأعمال .

---

(١) د . زكريا محمد بيومى " قانون الضرائب على الدخل " ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص ٤٢٠ .

كما يتضح أن هذا الالتزام قاصر على عمال ومستخدمي القطاع الخاص ، أما موظفي ومستخدمي الحكومة والقطاع العام ، فالقاعدة أنهم لا يلتزمون بتقديم الاقرار محل الدراسة . ويرجع ذلك الى أن هذه الجهات تستقطع من الايراد الخاضع قيمة الضريبة المستحقة وتوردها الى مصلحة الضرائب فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر[1]. ومع ذلك اذا كان الممول التابع للحكومة يحصل علاوة على مرتبه الأصلي على مبالغ مما تسرى عليها الضريبة من أية وزارة أو هيئة عامة أو أى جهة ادارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلى أو القطاع العام غير جهة عمله الأصلى فانه يجوز له أن يقدم اقراره مباشرة الى المأمورية المختصة [2] .

غير أن الممول يلتزم بتقديم الاقرار الى مصلحة الضرائب فى حالة ما اذا كان يحصل من جهات غير حكومية على ايرادات خاضعة للضريبة ، وسواء كان كل من هذه الايرادات يبلغ النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة ، أو كان بعض هذه الايرادات يبلغ النصاب وبعضها لا يبلغه ، أو كان كل ايراد على حدة لا يخضع فى ذاته للضريبة لعدم تجاوزه حد الاعفاء فى حين أن المجموع يتجاوز هذا الحد لأن الضريبة تحسب على أساس مجموع ما يستولى عليه صاحب الشأن وسعرها تصاعدى . وفى هذه الحالة يجب أن يتضمن الاقرار بيان مجموع الايرادات التى تخضع للضريبة واسم الجهة التى يختارها الممول لكي تخصم لحساب مصلحة الضرائب قيمة فرق الضريبة الناشئ عن تطبيق السعر التصاعدى على مجموع الايرادات ، فاذا لم يحدد الممول هذه الجهة فان مأمور الضرائب يقوم بتعيينها[3] .

---

(١) راجع المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

(٢) راجع المادة ٩٥ بند ٢ من القانون والمادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية .

(٣) انظر ، أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ، ص ٧٧ و ٧٨ . وراجع المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨١ والتى تسرى على كل من =

كذلك قد يلزم الممول ، ليس فقط بتقديم الاقرار الضريبـــى ، بل أيضا بتوريد الضريبة الى مصلحة الضرائب خروجا علـــــى قاعدة الحجز من المنبع على ما سنرى .

ثانيا : تحصيل الضريبــــة :

يلجأ المشرع الضريبى الى طريقة الحجز من المنبع كلمـــا سمحت له الظروف بذلك لضمان غزارة الحصيلة وتضييق فرص التهرب الضريبى فضلا عن تسهيل العمل على الادارة الضريبيــــة . وتعتبر المرتبات والأجور من الأوعية المناسبة لتطبق هذه الطريقـة ، ولذلك فالقاعدة هي تحصيل هذه الضريبة من المنبع الا اذا حالت الظروف دون ذلك فيلتزم صاحب الايراد بتوريد الضريبة بنفســه .

١ - قاعدة الحجز من المنبع :

نصت على هذه القاعدة المادة ٧٠ من القانون الحالـــى بقولها : " يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الايراد الخاضع للضريبة بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٥٨) من هذا القانون قيمة الضرائب المستحقة .

ويتعين عليهم أن يوردوا الى مأمورية الضرائب المختصــة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر قيمة ما خصموه مـــن الدفعات التي أجروها في الشهر السابق .

ويجوز أن تحدد اللائحة التنفيذية مواعيد أو شروطـــــا خاصة بالشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التي تستخدم خمسين شخصا فأكثر" .

ويلاحظ أن المدة التي يتم خلالها توريد حصيلة الضريبـة تختلف بحسب الأحوال على النحو الآتـــى :

أ - اذا كان الايراد الخاضع يصرف شهريا ، فانه يتعين توريد الضريبة الى المأمورية المختصة في الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للصرف[1] .

---

* يتقاضى ايرادا مما يخضع للضريبة على المرتبات ولا تســرى عليه أحكام الخصم من المنبع .

(١) راجع المادة ٣٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

ب ـ اذا كان الايراد الخاضع يتم دفعه فى فترات تزيد عن الشهر أو كان يدفع سنويا كالايرادات المرتبة لمدى الحياة فى بعض الحالات وكذلك الاستحقاق الثابت فى الوقت فانه يتعين توريد الضريبة الى المأمورية المختصة فى خلال الخمسة عشر يوما التالية للشهر الذى تم دفع الايراد فيه .

جـ ـ اذا كان الممول يتقاضى فوق راتبه أو أجره الشهرى مبالغ أخرى غير ثابتة المقدار كأن تكون نسبة مئوية من الراتب أو فى صورة أتعاب أو هبات أو مكافآت دورية ، أو كان يتقاضى أجرا عرضيا ، فانه يجب توريد الضريبة المستحقة على هذه المبالغ الى المأمورية المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر الذى أجرى فيه الخصم ، وتسوى الضريبة فى آخر السنة ، وتورد الفروق الى المأمورية المختصة (١) .

د ـ اذا كان الممول يحصل على راتبه فى صورة مبالغ غير محددة القيمة ، كالمكافآت غير الشهرية أو الأتعاب ، فان الضريبة المستحقة على هذه المبالغ تسوى فى آخر السنة وتورد الى مأمورية الضرائب فى خلال الخمسة عشر يوما التالية لانتهاء السنة مع بقاء صاحب العمل مسئولا عن توريدها لمصلحة الضرائب (٢) .

هـ ـ وأخيرا ، رأينا أن المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية أجازت توريد الضريبة بصفة مؤقتة فى آخر كل ثلاثة أشهر من كل عام على أساس ربع الضريبة التى استحقت أو كانت تستحق عن السنة الماضية وذلك بالنسبة للشركات والمنشآت والهيئات الخاصة والجمعيات والمعاهد التعليمية التى تستخدم خمسين شخصا فأكثر .

وفى كل الأحوال عند تسوية الضريبة نهائيا فى آخر السنة ، تقوم الجهات المدينة بالايراد الخاضع فورا بدفع مايكون مطلوبا لمصلحة الضرائب زيادة عما دفعته أو تقوم باسترداد ما قد

---

(١) المادة ٣٧ من اللائحة التنفيذية للقانون .

(٢) انظر ، د . زكريا بيومى ، المرجع السابق ، ص ٤٢٢ .

تكون قد دفعته زيادة على ما هو مستحق للمصلحة (1) .

٢ - التزام الممول بتوريد الضريبـــة :

يلزم المشرع الممول بتوريد الضريبة في الحالات التـــي يصعب فيها تطبيق طريقة الحجز من المنبع ، ويتضح ذلك بجلاء في الحالتين الآتيتيـــن :

أ - اذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الايراد الخاضع غير مقيم في مصر ، أو لم يكن له فيها مركز أو منشآت ، فهنا يلتـــزم الممول نفسه بتوريد الضريبة .

ب - اذا كان الايراد الذى يبلغ مجموعه حد الخضـــوع للضريبة يتكون من عناصر يقل كل منها على حده عن هذا الحد .

وقد نصت على ذلك المادة ٧١ من القانون ، وألزمـــــت المادة ٣٣ من اللائحة التنفيذية أن يقدم الممول اقراره في الحالتين خلال شهر يناير من كل عام على النموذج رقم ٢٦ ضرائب أو أيـــة ورقة شاملة للبيانات الواردة بـــه .

ويتم التحصيل بالتطبيق للقواعد العامة التى نظمهـــا الفصل الأول والثانى من الباب الثامن من الكتاب الثالـــث من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كذلك تخضع هذه الضريبـــة لكافة الأحكام العامة المنصوص عليها في هذا الكتاب والمتعلقـــة بتقادم دين الضريبة والجزاءات المقررة ... الخ . وتكـــون مراجعة حسابات الجهات الحكومية ووحدات الحكم المحلى للتثبـــت من صحة تطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية والتعليمـــات التفسيرية المتعلقة بهذه الضريبة منوطة بالمأمورية المختصـــة على النحو الذى حددته المادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون .

---

(1) انظـــر ، زكى بدر سالـــم : " ضريبة كســـب العمـــل والضريبـــة العامـــة علـــى الايراد " ، ١٩٥٠ ، ص ٢٧ .

ثالثا : الاعتراض والطعن :

نصت على ذلك المادة ٧٢ من القانون بقولها :

" للممول خلال شهر من تاريخ تسليم الايراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ربط الضريبة بطلب يقدم الى الجهة التى قامت بخصم الضريبة .

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا بردها الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه .

وتتولى المأمورية فحص الطلب فاذا تبين لها جدية الاعتراضات التى أبداها الممول قامت باخطار الجهة المشار اليها لتعديل ربط الضريبة أما اذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها احالة الطلب الى لجنة الطعن المنصوص عليها فى المادة (١٥٧) من هذا القانون مع اخطار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاحالة".

وتعتبر هذه المادة مما استحدثه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولم يكن لها مقابل فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وما لحقه من تعديلات ، وهى مقررة لمصلحة الممول الذى يجوز له الاعتراض على ربط الضريبة بطلب يقدم الى الجهة التى قامت بخصم الضريبة وموضحا به أوجه اعتراضه سواء تعلق الأمر بحساب الضريبة أو بتطبيق أحكام القانون أو اللائحة أو غير ذلك فى خلال شهر من تاريخ تسليم الايراد الخاضع للضريبة .

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الاعتراض مشفوعا بردها ، أى برأيها فى الاعتراضات التى أبداها الممول ومذكرة حسابية تحدد الايرادات التى حصل عليها الممول ومقدار الضريبة وغير ذلك من مستندات ترى تقديمها لتأييد وجهة نظرها ، وذلك الى المأمورية المختصة وفى خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم طلب الممول [١] .

---

(١) انظر المادة ٤٠ من اللائحة التنفيذية .

وتتولى المأمورية المختصة فحص الطلب فاذا تبين لهـا جدية الاعتراضات التى أبداها الممول قامت باخطار الجهة المشار اليها لتعديل ربط الضريبة ، أما اذا لم تقتنع بصحة الاعتراضات فيتعين عليها احالة الطلب الى لجنة الطعن والتى تختص بالفصل فى جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة [1] مع اخطـار صاحب الشأن بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خـلال ثلاثين يوما من تاريخ الاحالـة .

وبهذا نكون قد انتهينا من شرح أحكام الضريبة على المرتبات والأجور ، وننتقل الآن الى دراسة النوع الثانى من الاقتطـاع الضريبى الذى فرضه المشرع على الايراد الناتج عن العمـل ، ولكن فى هذه المرة تصيب الضريبة الايراد الناتج عن العمـل الحر وليس التابع ونقصد بذلك الضريبة على المهن الحرة .

---

(١) انظر المادة ١٥٩ من القانون .

الباب السادس

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

L'impôt sur les bénéfices non Commerciaux

مقدمـــة :

عرفت مصر الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، والمهـــن الحرة ، لأول مرة في العصر الحديث في فبراير سنة ١٩٣٩ وذلـك بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وكما هو الشأن في غالبية نصوص هذا القانون ، فقد استلهم المشرع المصري الأحكام المنظمـــة لهذه الضريبة من القانون الفرنسي الصادر سنة ١٩١٧ . ونظـــرا لأن هذه الضريبة تفرض على دخول أرباب المهن الحرة الذيـــن لا تتوافر فيهم صفة التاجر مع صعوبة حصرهم ضريبيا ، ولأن دخولهم تعتبر خليطا غير قياسي hétéroclite ، فهي تفرض علـــى ناتج العمل المستقل ذو الطابع العقلي ، كما تفرض على دخـــول بعض المكاتب التي تقوم بأعمال معينة ، فضلا عن أنها تســـرى على كل مهنة لا تخضع لضريبة نوعية أخرى ، فانها من أكثـــر الضرائب تهربا مما حدا بالمشرع الفرنسي الى ادخال العديد مـــن التعديلات على الأحكام المنظمة لها (١) .

وقبل القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مر تنظيـــم هذه الضريبة في مصر بالعديد من التطورات . ففي مرحلة أولـــى ، من أول فبراير ١٩٣٩ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٠ ، كانت تفـــرض على أساس المظاهر الخارجية بطريقة جزافية على أرباح مهـــن محددة على سبيل الحصر . وفي مرحلة ثانية ، من أول ينايـــر ١٩٥١ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٤ ، أصبحت الضريبة تفرض علـــى أساس الأرباح الفعلية ، كما أنها جعلت ضريبة القانون العـــام التي تسرى على أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخـــرى .

---

(١) راجع في ذلك :

-BARRERE(A.):"Institutions financières", Dalloz, 1972, p. 293 et pp. 305 - 306.
-TROTABAS(L.)et COTTERET(J.M.):"Droit Fiscal" Dalloz, op.cit. p. 225 et 226.

وفي مرحلة ثالثة ، من أول يناير ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٩ فرضت الضريبة مرة أخرى على أساس التقدير الجزافي بالنسبة الى بعض الممولين ، غير أنه من أول يناير ١٩٦٠ تم الغاء التقدير الجزافي وأصبحت الضريبة تسرى بالنسبة لجميع الممولين على أساس الأرباح الفعلية (١) .

وقد جاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ واستحدث العديد من الأحكام التي نشير الى أهمها فيما يلي (٢) :

أ — في مجال التيسير على الممولين :

استحدث القانون العديد من الأحكام ونخص منها بالذكر رفع حدود الاعفاء للأعباء العائلية مع اطلاق هذه الاعفاءات مهما بلغ الربح ، وتخفيض نسبة الخصم تحت حساب الضريبة ، ورفع السماح بنسبة من التبرعات الى ٧ ٪ بدلا من ٣ ٪ مع التوسع في الجهات المسموح بالتبرع لها باضافة دور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي وجواز ارسال الاقرار الضريبي السنوي بالبريد الموصى عليه مع علم الوصول ، فضلا عن تحديد التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بواقع ٢٠ ٪ من الايرادات في حالة عدم وجود دفاتر منظمة ، وأخيرا زيادة نسبة الاستهلاك المهني للكتاب والأدباء والفنانين والمؤلفين من ١٠ ٪ الى ١٥ ٪ (٣) .

---

(١) انظر هذا التطور بالتفصيل ، د . محمود رياض عطية المرجع السابق ص ٥٩٤ — ٦٣٤ ، وانظر كذلك د . حسين خلاف المرجع السابق ، ص ٢٣٠ ومابعدها .

(٢) انظر بالتفصيل ، موسوعة الضرائب في مصر ، السابق الاشارة اليها ، ص ٢٤ — ٢٩ ، والمذكرة الايضاحية للقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨١ ، وسنشير خلال دراسة هذه الضريبة الى هذه الأحكام بالتفصيل .

(٣) راجع المواد أرقام ٧٧ ، ٧٩ ، ٨١ ، ٨٥ ، ٨٩ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨١ .

ب - في مجال تحقيق العدالة الضريبية

تم تخفيض سعر الضريبة مع تعديل بدء السعر وقيمة الشريحة فضلا عن السماح بخصم خسائر النشاط المهني من أرباح الخمس سنوات التالية للسنة التي تحققت فيها الخسارة أسوة بما يتم من ترحيل للخسائر في النشاط التجاري والصناعي [١].

جـ - في مجال تشجيع الادخار :

تم النص على أن يعفى من الضريبة أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو مصلحة زوجه أو أولاده القصر بشرط ألا يزيد ما يخصم عن ١٥ ٪ من صافي الايراد أو ١٠٠٠ جنيها أيهما أقل [٢].

د - في مجال تبسيط الضريبة وأحكام الربط والتحصيل :

تضمن القانون العديد من الأحكام المستحدثة في هذا المجال ، ونذكر منها على سبيل المثال اطلاق حد الاعفاء للقضاء على المنطقة الحدية وما فيها من تعقيدات في حساب الضريبة ، ورفع بداية الخصم تحت حساب الضريبة من ٣ جنيهات الى ١٠ جنيهات للتخفيف من ضغط العمل على المختصين في الجهات الملزمة بالخصم ، كذلك توريد المبالغ التي يتم خصمها تحت حساب الضريبة كل ثلاثة شهور بعد أن كان التوريد يتم كل خمسة عشر يوما ، فضلا عن أنه تم التوسع في نظام التعامل بالبطاقة الضريبية [٣] .

ولقد وردت الأحكام المتعلقة بالضريبة على المهن غير التجارية في المواد من ٧٣ الى ٩٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك في الباب الرابع من الكتاب الأول . وستنقسم دراستنا للأحكام المتعلقة بهذه الضريبة الى الفصول الآتية :

---

(١) راجع المواد أرقام ٧٥ ، ٧٨ ، ٢٥ من القانون رقم ٢٨٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) انظر المادة ٧٧ بند ٣ من القانون السابق الاشارة اليه .

(٣) انظر المواد أرقام ٨١ ، ٨٩ ، ٩٣ ، ٩٤ ، ١٢٩ ، ١٣٠ ، ١٣٨ من القانون السابق الاشارة اليه .

الفصل الأول

خصائص الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة نوعية، تفرض على الايراد الفعلى الصافى للمهن غير التجارية، كما تسرى على ايراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى، وهى ضريبة عينية بحسب الأصل شخصية بحسب مصدر الايراد، فضلا عن كونها ضريبة سنوية وتأخذ بمبدأ الاقليمية. وعلى ذلك تتميز هذه الضريبة بالخصائص الآتية :

أولا : انها ضريبة مباشرة نوعية :

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة بالتطبيق لمعيارى الواجبية وثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، كما انها ضريبة نوعية لأنها لا تصيب الا نوع معين من الايراد وهو ذلك الناتج عن ممارسة الممول لعمل ما على وجه الاستقلال حتى لو اختلط العمل برأس المال طالما أن عمله هو العنصر الأساسى[1] فى الربح .

واذا كان اتحاد شخص المتحمل بعبء الضريبة Tax-bearer بشخص دافعها Tax-payer لا يثير الخلاف فى الضريبة على المرتبات والأجور ومن ثم توصف بأنها مباشرة [2] فان تطبيق معيار

---

(١) انظر فى شرح ذلك الفصل الأول من الباب الخامس .

(٢) راجع: GAUCEMET, op. cit., p. 193 et 194.

ويلاحظ أن البعض يذكر من بين الخصائص المميزة لهذه الضريبة "سهولة التهرب منها" ، انظر فى ذلك د. دلاور على ود. محمد حمدى النشار: "دراسات فى الضريبة على أرباح المهن الحرة" ، مكتبة النهضة المصرية، ١٩٥٤، ص ٧٧ و ٧٨ ، كما يصف البعض الآخر الفرق بين الضريبة التى =

الراجحية على هذا النحو على ضريبة المهن الحرة يثير العديد من التحفظات على كون هذه الضريبة من الضرائب المباشرة ، على الأقل من الناحية العملية . فنقل عبء الضريبة من أصحاب المهن الحرة (الممول القانونى) الى العميل (الممول الواقعى) عن طريق زيادة ثمن الخدمة بمقدار الضريبة ، وبما أكثر ، أصبح من الأمور التى لا شك فيها . ويساعد على ذلك صعوبة تحديد ايراد هذه المهن على نحو دقيق من جهة ، وعدم الخضوع لنظام تسعير جبرى أو ودى من جهة أخرى ، فضلا عن اتساع نطاق تطبيق هذه الضريبة بسريانها على كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى .

لذلك ، نعتقد أن الضريبة على المهن الحرة ضريبة مباشرة من الناحية النظرية ولكنها تقترب فى طبيعتها من الضرائب غير المباشرة من الناحية العملية لوجود علاقة مباشرة بين الممول القانونى والممول الواقعى وتوافر امكانية تغيير ثمن السلعة أو الخدمة التى ينتجها الأول وامكانية نقل العبء الضريبى الى الثانى خاصة اذا سمحت ظروف السوق بذلك (١) .

ثانيا : انها تفرض على الايراد الفعلى الصافى للمهن غير التجارية :

فالضريبة تفرض على الأرباح الصافية بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ، وتتشابه ضريبة المهن الحرة فى هذا مع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . ومع ذلك اذا كان

= تفرض على مستخدمى القطاع العام والخاص والضريبة على المهن الحرة بعدم العدالة الصارخ L'inégalité flagrante
انظر فى ذلك :
ALLAIS(M.):"L'impôt sur le capital", Ed. Hermann, Paris 1977, p. 48.

(١) انظر بصفة عامة جمال فوزى شمس : " ظاهرة التهرب الضريبى ، مكافحتها ودور الشرطة فى ملاحقتها" ، رسالة دكتوراه ، حقوق عين شمس ، ١٩٨٢ ، ص ٤٠-٤٤ وبيان ضآلة حصيلة ضريبة =

المشرع قد أخذ في الضريبة الأخيرة بمبدأ الاستحقاق الذي بمقتضاه يتحدد صافي الايرادات المتعلقة بفترة معينة بالفرق بين الايرادات والمصروفات المتعلقة بهذه الفترة بصرف النظر عن واقعة التحصيل والسداد، فانه قد أخذ في الضريبة الأولى بالأساس النقدي الذي بناء عليه يتحدد صافي الايرادات المتعلقة بفترة معينة بالفرق بين الايرادات المحصلة خلال هذه الفترة والمصروفات المدفوعة خلالها بصرف النظر عن المدة التي تستحق عنها هذه الايرادات أو تلك المصروفات وذلك باستثناء القيمة الايجارية للعقار المملوك للممول ويزاول فيه مهنته، اذ تعتبر هذه القيمة في حكم الايجار المدفوع[1].

وعلى ذلك تسرى ضريبة المهن الحرة على الدخل المقبوض فعلا، ولا يكفي استحقاق الدخل، بينما يكفي لسريان الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استحقاق الدخل ولو لم يقبض. وقد أقرت محكمة النقض ذلك بقولها ان الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .. يتحدد وعاؤها بالأرباح التي قبضها الممول أو وضعت تحت تصرفه عن عمليات باشرها خلال السنة أو سنوات سابقة، لا الأرباح التي أستحقت ولم يتم قبضها بعد" واعتبرت عدم أخذ الحكم المطعون فيه بذلك مخالفة للقانون[2].

---

* المهن الحرة انظر ص ٧٨ وما بعدها.

(١) راجع د. حسن محمد كمال ود. سعيد عبد المنعم، المرجع السابق، ص ٣٥٦.

(٢) انظر الطعن رقم ٣٤٢ سنة ٣٥ ق جلسة ١٩٧٣/٣/١٤ س ٢٤ ص ٤١٢، ويتفق هذا الحكم مع المادة ٧٦ فقرة أولى وثانية من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

ثالثا : أنها تفرض على ايراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى :

يعبر عن ذلك بالقول بأن ضريبة المهن الحرة هى ضريبة القانون العام L'impôt de droit commun وذلك منذ القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ومن قبل كانت الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هى التى تنفرد بهذه الخصيصة . وعلى ذلك اذا لم يكن هناك نص صريح على اعفاء ايراد معين من الضريبة ، وكان هذا الايراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، فانه يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وبذلك تساهم جميع الدخول فى دفع الضريبة . وقد نص المشرع على ذلك فى المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

رابعا : انها عينية بحسب الأصل وتأخذ ببعض الاعتبارات الشخصية :

فالأصل أن تكون ضريبة المهن غير التجارية عينية خالصة باعتبارها ضريبة نوعية على فرع من فروع الدخل . ولكن المشرع أخذ فى هذه الضريبة ببعض الاعتبارات الشخصية مراعاة لظروف الممول فقرر اعفاء حد أدنى لازم لمعيشته ، وقرر اجراء تخفيضات فى مقابل الأعباء العائلية . كما قرر خصم التكاليف التى تنفق فى سبيل الحصول على الدخل ، وقرر فرض الضريبة بسعر تصاعدى فضلا عن اعفاء الأعضاء العاملين فى النقابات المهنية عند بداية ممارسة المهنة لفترة محددة (١) .

ويلاحظ أن المشرع احتفظ بالصفة العينية للضريبة فى بعض الحالات على سبيل الاستثناء ، ومن ذلك تطبيق سعر نسبى واحد بغير أى تخفيض على كل مبلغ يدفع مكافأة على الارشاد أو التبليغ عن أية جريمة من جرائم التهريب المعاقب عليها قانونا ،

---

(١) انظر ، د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٤٦ و ص ٣٤٧ .

وكذلك على كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة ايرادتها للضريبة (١) .

خامسا : انها ضريبة سنوية :

تسري ضريبة المهن غير التجارية على الأرباح الصافية التي يحققها الممول خلال سنة ميلادية . وقد نصت على ذلك المادة ٧٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بقولها " تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل". كما نصت المادة ٧٦ من نفس القانون على ذات المبدأ بقولها " تحدد الضريبة سنويا على أساس صافي الأرباح خلال السنة السابقة" .

غير أنه وان كانت الضريبة سنوية الا أن حسابها يكون نسبيا وذلك في الحالات التي تستحق فيها عن جزء من السنة . فالضريبة على المهن الحرة تستحق عن كل مدة يمارس فيها الممول مهنته على أساس الأرباح المحققة في هذه المدة ، بعد ردها الى سنة كاملة وذلك اذا كانت المدة أقل من سنة ، ويطبق هذا الحكم كذلك في حالة انقطاع صاحب المهنة عن العمل ، أو وفاته (٢). وقد نصت على ذلك المادة ٨٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وعلى ذلك لا يأخذ المشرع بنظام السنوات المتداخلة في الضريبة على المهن الحرة على عكس ما نصت عليه المادة ٣٢ بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

---

(١) راجع المادة ٨٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وانظر بالتفصيل الفصل الخاص بسعر الضريبة .

(٢) انظر د. دلاورطي ، ود. محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ٧٥ .

سادسا : أنها ضريبة اقليمية :

تفرض هذه الضريبة على الأرباح التى تتحقق من مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر. وقد نصت المادة ٧٤ من القانون الحالى على ذلك بقولها " يخضع للضريبة صافى أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن والأنشطة غير التجارية المشار اليها فى المادة ٧٣ من هذا القانون اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر".

ويلاحظ أن هذه المادة مستحدثة فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعتبر تقنينا لما جرى عليه الفقه والقضاء فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وتطبيقا لذلك فان الضريبة المصرية لا تسرى على أرباح المهن غير التجارية التى تزاول فى الخارج ولو كان من يمارس المهنة مصريا ، لأن الأرباح لا تتولد هنا عن أموال يمكن اعتبارها أموالا مصرية الأصل بالنظر الى صفة صاحبها ، ولكنها تنتج عن مباشرة عمل أساسا ، بينما تسرى الضريبة على أرباح الأجنبى الذى يمارس مهنته داخل مصر(١) .

وتطبق مصلحة الضرائب هذا المبدأ حتى على مقابل الخدمات العارضة التى يؤديها المهنيين المصريين فى الخارج أو المهنيين الأجانب فى مصر ، فتعفى الأرباح الأولى من الضريبة وتخضع الثانية لها (٢) . ويرى البعض أن هذا الحكم منتقد على أساس أن العبرة يجب أن تكون بمركز أعمال الممول ، فطالما أنه يمارس عمله أساسا فى مصر ، فان أرباحه يجب أن تخضع للضريبة بشكل عام حتى ما تحقق منها عرضا فى الخارج ، اذ أن عمله فى الخارج ليس الا امتدادا لعمله بمصر . وبالعكس لا تسرى الضريبة على الأجنبى الذى يفد الى مصر للقيام بعمل عارض

---

(١) انظر د. زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ص ٣٤٦ .

(٢) وقد أخذ القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بهذا الاتجاه ، كذلك نص عليه صراحة القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى المادة ٨٠ منه .

كطبيب يأتى لاجراء عملية جراحية أو محام يأتى للدفاع فى قضية لأن مثل هذا الشخص لا يكون متوطنا أو مقيما فى مصر فضلا من أن مركز أعماله يوجد فى الخارج ومن ثم فهو لا يحترف المهنة فى مصر (١) .

ولا نعتقد فى صحة هذا الاتجاه أمام صراحة نص المادة ٧٢ سالفة الذكر فضلا عن صراحة نص المادة ٨٠ والذى يقضى بخضوع كل مبلغ يحصل عليه الأجنبى للضريبة اذا كان من غير المقيمين وكان يقوم بأية مهنة أو نشاط يخضع للضريبة على ايرادات المهن غير التجارية . فضلا عن أن نصوص الضرائب يجب أن تفسر تفسيرا ضيقا ومن ثم لا يجوز تقييد حق الخزانة فى الحصول على الضريبة من الأجنبى بكونه متوطنا أو أن يكون مركز أعماله فى مصر ، والعكس صحيح بالنسبة للمصرى الذى يمارس مهنة بالخارج . والواقع أنه ازاء صراحة النص فلا محل للاجتهاد ، وهذه الصراحة واضحة فى المغايرة فى الحكم بين السعر الخاص المقرر فى المادة ٨ والتى تسرى على الأجانب والسعر العام المقرر فى المادة ٧٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وبعد تحديد خصائص الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، ننتقل الآن الى دراسة الأحكام المحددة لنطاق الضريبة .

---

(١) انظر فى ذلك د . عبد الحكيم الرفاعى ، المرجع السابق ، ص ٣٩٥ وانظر أيضا مؤلف " ضريبة المهن غير التجارية من الناحية القانونية والمحاسبية " للأستاذين محمد رزق أحمد ومحمود مختار عبد الحميد ، ١٩٥٠ ، ص ٧٢ - ٧٤ وانظر كذلك د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ، ص ٣٠٩ ، ٣١٠ .

الفصل الثانـــي

نطاق سريان الضريبة على أرباح المهـــن غير التجاريـــــة

حددت المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هذا النطاق بالنص على أن " تفرض ضريبة سنوية على صافى أربـــاح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، التى يمارسهـــا الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسى فيها العمل .

وتسرى هذه الضريبة على كل مهنة أو نشاط لا يخضـــع لضريبة نوعية أخرى .

فاذا كان صاحب المهنة أو النشاط الخاضع لهذه الضريبـــة بالتطبيق لأحكام الفقرتين السابقتين يباشر نشاطا يخضع للضريبـــة على الأرباح التجارية والصناعية أو يتقاضى ايرادات تخضع للضريبـــة على المرتبات ، فتتعدد الضرائب النوعية التى يخضع لها الممول فى هذه الحالة تبعا لتعدد أوجه النشاط أو الايراد " .

ويلاحظ أن القاسم المشترك بين العناصر الوصفية المحددة لنطاق سريان هذه الضريبة هو المهن الخاضعة . فالشخـــص الخاضع يتحدد بكل من يزاول مهنة حرة أو غير تجارية على وجـــه الاستقلال ويكون العنصر الأساسى فيها هو العمل . كما تتحدد المادة الخاضعة بصافى الأرباح الناتجة عن مزاولة الممول لمهنـــة حرة أو غير تجارية . وأخيرا تتحدد الواقعة المنشئة للضريبة بمـــا يتحقق من هذه الأرباح فعلا وليس مجرد استحقاقها .

وعلى ذلك لن نفرد لكل عنصر من هذه العناصر بحث مستقل على نحو ما فعلنا فى الباب السابق ، ونكتفى بالتركيز على المهن الخاضعة وشروط هذا الخضوع لتحديد نطاق الضريبة على أربـــاح المهن غير التجاريـــة .

المبحث الأول

المهن الخاضعة للضريبة

تسرى الضريبة على المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، كما تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى وذلك على التفصيل الآتى :

أولا : المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية :

ليس من السهل التفرقة بين المهن الحرة وبين المهن غير التجارية ، ولذلك لم يتفق الفقه على تعريف جامع مانع لهما ، كما لم يتضمن القانون مثل هذا التعريف وانما استعمل المشرع كلا من العبارتين مكان الأخرى . فهما كلمتان مترادفتان[1] للتعبير عن مزاولة الممول لمهنة يتوافر فيها العناصر الآتية[2] :

١ - أن قوام هذه المهن هو العمل ، وان كانت تحتاج فى أغلب الأحيان الى استخدام رأس المال بصفة ثانوية . أما اذا غلب عنصر رأس المال ، خرجت المهنة من عداد المهن غير التجارية أو الحرة وأصبحت من المهن التجارية التى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٢ - تستلزم مزاولة هذه المهن توافر شئ من الثقافة العلمية أو الكفاءة أو الخبرة أو الفن فيمن يزاولها .

---

(١) انظر على سبيل المثال ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ٦١١ ، د . زكريا بيومى ، المرجع السابق ، ص ٤٣٤ .

(٢) انظر بالتفصيل ، محمد رزق أحمد ومحمود مختار عبد الحميد المرجع السابق ، ص ٦٥ - ٦٧ ، د . دلاور على ود . محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ص ٨٠ - ٨٣ .

٣ - احتفاظ صاحب المهنة باستقلاله في العمل الذى يقوم به ، فهو يعمل لحسابه وتحت مسئوليته وبالتالى اذا كان صاحب المهنة تابعا لغيره فان المهنة تتجرد من صفتها كمهنة حرة أو غير تجارية ويخضع الايراد الناتج عن العمل التابع للضريبة على المرتبات والأجور .

٤ - وأخيرا ، يرمى صاحب المهنة الى تحقيق الكسب لنفسه .

وعلى ضوء هذه العناصر استقرت محكمة النقض على التعريف الآتى للمهن غير التجارية (١) : " المهن غير التجارية هى المهن التى يباشرها المولون بصفة مستقلة والتى يكون العنصر الأساسى فيها العمل ويقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطا ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل مصدره الأول والغالب" وقد اعتبرت محكمة النقض ذلك معيارا فاصلا بين المهن الحرة وغيرها وذلك بقولها : " فاذا كان الحكم المطعون فيه قد أقام قضاءه على أن معيار التفرقة بين المهن التجارية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والمهن غير التجارية هو الغرض من تلك المهن ، بحيث اذا كان الغرض منها مباشرة عمليات تتعلق بأشياء مادية فهى من المهن الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية وان كان الغرض منها انتاج عمل يعد ثمرة للقريحة والمواهب فلا تعد الأرباح الناتجة عن بيع ثمارة للغير أرباحا تجارية تخضع لضريبة التجارية ، وهو معيار غير منضبط للمهن غير التجارية يكشف عن

---

(١) انظر الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق لجلسة ١٣/٤/١٩٦١ س ١٢ ص ٣٧٠ ، والطعن رقم ١٩٠ لسنة ٣٨ ق جلسة ١١/١٢/١٩٧٤ س ٢٥ ص ١٣٩٦ ، والطعن رقم ٥٧ سنة ٣٩ ق جلسة ١٢/٣/١٩٧٥ س ٢٦ ص ٥٦٠ . ويلاحظ أن هذه الأحكام كانت بخصوص المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهى تقابل المادة ٧٣ من القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

القصور في استظهار عناصرها ومقوماتها". كما اشترطت أن يكون العمل مستهدفا تحقيق الربح دون تفرقة في خصوص فرض الضريبة بين الشخص الطبيعي وبين الشخص الاعتباري .

ويرى البعض أن الحكمة من النص على المهن غير التجارية بجانب المهن الحرة ، هي أن المشرع أراد أن يرسم طريقين لتحديد نطاق الضريبة ، الطريق الأول هو الطريق المباشر، وذلك بما قصده المشرع من كلمة المهن الحرة ، والطريق الثاني هو الطريق غير المباشر ، وذلك عن طريق استبعاد المهن التجارية والصناعية فلا يتبقى بعد ذلك الا المهن غير التجارية، وتحديد نطاق الضريبة بهذا الشكل يجعلنا أقل عرضة للتعرض الى الخطأ[1]. وتطبيقا لذلك أخضعت مصلحة الضرائب الأرباح التي يحققها الطبيب من تأجير عيادته بعد اتها الى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتبار ذلك نشاطا غير تجاري لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية[2] .

ومن أمثلة المهن التي تخضع للضريبة مهنة المحامي والطبيب والمهندس ، والمحاسب والخبير والفنان والمؤلف ، والمحلل النفسي والمدلك والداية التي تزاول مهنة الولادة ، وقارئ الكف والمنجم ، والسنديك والصحفي القضائي . كما يخضع النقوط للضريبة وكذلك الجائزة التشجيعية للمخرج السينمائي لأن الأرباح الخاضعة للضريبة هي تلك التي تتصل بالنشاط المهني للممول اتصال السبب بالمسبب ولو تحقق الربح بصفة عرضية[3] .

---

(١) د . محمد طه بدوي ود . محمد حمدي النشار: "أصول التشريع الضريبي المصري" ، دار المعارف ، ١٩٥٩ ، ص ٢٩٧ .

(٢) التعليمات التفسيرية رقم ١١ الصادرة في ٢٥ / ١ /١٩٧٦ .

(٣) انظر التعليمات التفسيرية رقم ٣ ورقم ١٢ للمادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ولنا عدة ملاحظات على المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية :

- فيلاحظ على هذه المهن أنه لا يمكن تحديدها على سبيل الحصر ، ومن ثم فان ما يصدر من قرارات وزارية أو تعليمات تفسيرية باعتبار مهنة معينة مهنة حرة أو غير تجارية يعتبر مقررا أو مفسرا لها ويطبق من تاريخ العمل بالقانون . وهذا القرار الكاشف لا يتضمن أثرا رجعيا ، كما أن سريانه من تاريخ نشره يعتبر مخالفا للدستور[1] .

- كما يلاحظ أن وصف مهنة معينة على أنها حرة أو غير تجارية ليس وصفا سرمديا ، فقد يتغير هذا الوصف تبعا لتغير القوانين واللوائح المنظمة للمهنة . ومن ثم فقد يعتبر نشاطا معينا مهنة حرة أو غير تجارية في فترة معينة ، ولا يعتبر كذلك في فترة أخرى ، والعكس قد لا يعتبر مهنة حرة أو غير تجارية في وقت ما ثم يعتبر كذلك في وقت آخر . ومن أمثلة الفرض الأول : حالة الأطباء الممارسين والأخصائيين بالهيئة العامة للتأمين الصحي ، فقد ذهبت مصلحة الضرائب في سنة ١٩٧٤ الى أن ما يتقاضاه هؤلاء الأطباء من الهيئة العامة للتأمين الصحي يخضع بالكامل للضريبة على أرباح المهن الحرة ، ثم عدلت عن هذا التكييف في سنة ١٩٧٧ بناء على حكم أصدرته محكمة النقض باعتبار أن العلاقة التي تربط الطبيب بالهيئة هي علاقة عمل ، ومن ثم يخضع ما يتقاضاه منه للضريبة على المرتبات والأجور[2].
ومن أمثلة الفرض الثاني حالة الايراد الذى يحصل عليه المرشدون

---

(١) انظر د . أحمد محمود حسني ، مبادئ قضاء النقض الضريبي رقم ٣٠٩ - ٤١١ ، المرجع السابق ، ص ٣٨٩ ، ص ٣٩٠ .

(٢) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١٠ الصادرة في ٣ / ١٢ / ١٩٧٤ . وحكم محكمة النقض الصادر في الطعن رقم ٤٥٨ لسنة ٤١ ق بجلسة ١٥ / ٦ / ١٩٧٦ ، والتعليمات التفسيرية رقم ١٠ (ملحق) الصادرة في ٢ / ٢ / ١٩٧٧ .

السياحيون من مزاولتهم مهنة الارشاد السياحى ، فقد كان يخضع للضريبة على المرتبات وذلك حتى صدر القانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٨٣ فى شأن المرشدين السياحيين ونقابتهم والذى أدى بمصلحة الضرائب الى العدول عن التعليمات السابقة على هذا القانون ، واخضاع المرشد السياحى للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتباره عضوا فى نقابة مهنته ويعمل مستقلا الا فى الحالات التى تتوافر فيها تبعيته لاحدى الهيئات أو الشركات[1] .

- وأخيرا يلاحظ أن الانسجام الضريبى L'harmsnisation fiscale يقضى بضرورة خضوع أرباب الحرف للضريبة على أرباح المهن غير التجارية بدلا من خضوعهم للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على نحو ما هو مقرر فى المادة ١٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . ذلك لأن العنصر الأساسى فى المهن التى يعملون بها هو العمل ولا يحتل رأس المال الا دورا ثانويا ، كما أنهم يحتفظون فى عملهم باستقلالهم . ولذلك يرى البعض بحق أن الوضع الطبيعى هو اخضاع أرباب الحرف للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، لأنه يجب معاملة الممولين المتماثلين معاملة واحدة ، تحقيقا للعدالة الضريبية ولعدم خلق أوضاع تجافى المنطق ولا تتفق مع العدالة[1] ، خاصة وأن المشرع أخضع للضريبة على المهن غير التجارية أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى .

ثانيا : أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى :

طبقا للمادة ٧٣ من السابق الاشارة اليها تعتبر ضريبة المهن غير التجارية هى ضريبة القانون العام التى تسرى على ايراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى[2] .

---

(١) راجع ، د . دلاور على ود . محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ، ص ٨٨ - ٩٠ .

(٢) انظر الفصل الأول من هذا الباب .

وفى تفسير عبارة " كل مهنة أو نشاط" ذهبت محكمة النقض الى أنه " لا وجه للقول بأن المهنة والنشاط مترادفان لأن المشرع منزه عن ايراد المترادفات ، والواقع أنهما متغيران اذ أن المهنة تستوجب الانقطاع والاحتراف بنية الكسب بينما النشاط لا يعنى الاحتراف أو التكرار بل يكفى فيه بذل الجهد لفترة قد تطول يعقبها انتاج يدر على صاحبه ربحا لا يخضع لضريبة أخرى فيتعين اخضاعه لضريبة المهن غير التجارية باعتباره المظهر العادى لمزاولة النشاط وأن لم يرق الى حد الامتهان أو الاحتراف كما لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافرا عند بدء مزاولة النشاط ويكفى أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التى دعت اليه" (١) . وقد أكدت محكمة النقض على هذا التفسير بقولها " وكلمتا "المهنة" و "النشاط" - وعلى ما جرى به قضاء هذه المحكمة - وصفان متغيران ردد الشارع بينهما بلفظ "أو" (٢) .

وعلى ذلك فان مزاولة الشخص لعمل ما على وجه التكرار والاعتياد مما يجعله ممتهنا له بقصد الحصول على ايراد ، وعدم لخضوع هذا العمل لضريبة نوعية أخرى ، يجعل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تسرى عليه باعتبارها ضريبة القانون العام . أما النشاط ، فيرى البعض أنه يجب أن ينطوى على قدر من الاستمرار ، فهو أكبر من العمل العارض ولكنه فى نفس الوقت أقل من الامتهان ، ومن ثم لا تسرى الضريبة على الايراد الذى يتولد عن نشاط عارض ، كما لا تسرى على الايراد الذى ينتج من محض الحظ والصدفة دون ممارسة نشاط ما (٣) .

---

(١) الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق بجلسة ١٩٦٦/١٢/٧ ، س ١٧ ، ص ١٧٩٣ .

(٢) الطعن رقم ٤١١ لسنة ٤١ ق بجلسة ١٩٧٦/٤/٢٢ ، س ١٢ ، ص ٩٩٤ .

(٣) راجع فى ذلك ، عبد الرحمن الجرف : " نظام الضرائب المصرى - الضريبة على المهن غير التجارية" ، ١٩٥٣ ، ص ٥٨ ، د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ، ص ٢١٥ .

ومن أمثلة النشاط الذى يخضع للضريبة على المهن غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام :

- تأجير حق الاعلان : فصاحب المبنى الذى يؤجر استعمال سطح المبنى أو حوائطه الخارجية للاعلانات أو واجهة داره ليضع أحد التجار اعلاناته على لوحة خشبية مثبتة فى هذه الواجهة يخضع ايراده من ذلك للضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام ، ما لم يكن المؤجر من الخاضعين أصلا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية اذ تدخل أرباحه من تأجير حق الاعلان لنفس الضريبة تطبيقا للمادة ٢٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، وبشرط ألا يكون ذلك من قبيل التركيبات التى تقام على أسطح أو واجهات العقارات وتكون مؤجرة أو مقابل نفع أو أجر ، لأنها تخضع عندئذ للضريبة على العقارات المبنية باعتبارها فى حكم العقارات وفقا للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ (١) .

- واستغلال الورثة لحق مورثهم على مصنفاته : اذا قام الورثة بذلك مباشرة بقيامهم بطبع ونشر المصنف وبيعه للجمهور أو عن طريق غير مباشر بالالتجاء الى الناشر نظير مبلغ معين يدفع لهم دفعة واحدة أو على دفعات دورية ثابتة أو متغيرة ، مع احتفاظهم بالحق نفسه ، فان الايراد الناتج عن ذلك يعتبر ربحا لا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، وتسرى عليه ضريبة الأرباح غير التجارية . أما اذا قام الورثة ببيع حق مورثهم بالكامل - وهو الحق الذى قوم ودخل ضمن عناصر تركة مورثهم - فان ما يحصلون عليه كثمن لهذا البيع لا يعتبر ايرادا ، بل يعتبر ردا لرأس المال الذى يقوم به الحق فى التركة ومن ثم لا يخضع هذا الثمن لأى ضريبة (٢) .

---

(١) انظر ، د . محمود رياض عطيه ، المرجع السابق ، ص ١١٥ ، ص ٦١٢ ، د . زكريا بيومى ، المرجع السابق ، ص ٤٤٠ .

(٢) انظر التعليمات التفسيرية العامة رقم ٣ لسنة ١٩٥٦ والصادرة فى ٢٣ / ٢ / ١٩٥٦ . وانظر الحكم المستحدث فى البند الخاص من المادة ٨٥ من القانون الحالى والتى أعفت أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات من الضريبة .

ويثور التساؤل عما اذا كانت الضريبة على المهن غير التجارية تسرى على ايراد كل نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى بصفة مطلقة أم أن هناك قيوداً معينة تلزم لسريان الضريبة . ويمكن التفرقة في هذا الصدد بين اتجاهين :

الأول : ويشترط لسريان الضريبة أن يكون قوام النشاط هو العمل ، أما اذا كان قوامه تضافر رأس المال والعمل ، ولم يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لعدم توافر شروط الخضوع لها ، فانه يكون بمنأى من ضريبة المهن الحرة . وبعبارة أخرى لا يترتب على كون ضريبة المهن الحرة هي ضريبة القانون العام أن تسرى على كل مهنة لا تسرى عليها ضريبة أخرى مهما كان قوامها وانما تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع أصلا لضريبة نوعية أخرى ، وليس كل مهنة أو نشاط خاضع أصلا لاحدى الضرائب النوعية ، وان لم تتسع له هذه الضرائب لعدم توافر شروط الخضوع لها (١) .

والثاني : يرى أن كل نشاط لا تتسع له أية ضريبة نوعية أخرى يجب أن يخضع لضريبة المهن الحرة حتى ولو كان قوام هذا النشاط هو تضافر رأس المال والعمل ، فعلى خلاف الحال في الضرائب الأخرى نجد المشرع هنا في غنى عن تحديد الأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة فهي باعتبارها ضريبة القانون العام تسرى على كل نشاط لا يخضع لغيرها من الضرائب الا اذا قرر المشرع صراحة اعفاء ناتج هذا النشاط من الضريبة (٢) .

---

(١) انظر في ذلك د . محمد طه بدوى ، ود . محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ، ص ٧٩٨ - ٨٠٠ ، وفي نفس الاتجاه انظر د . زكريا بيومى ، المرجع السابق ، ص ٤٣٩ .

(٢) انظر في ذلك ، على الشافعى والسيد حبيب " الضريبة على أرباح المهن الحرة " ، ص ٥٣ ، ومن نفس الاتجاه انظر د . شريف رمسيس ، المرجع السابق ص ٣١٧ .

ونحن نؤيد الأخذ بالرأى الثانى من ضرورة خضوع أى ايراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى للضريبة على المهن غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام ، فضلا عن أن المشرع لم يقيد النشاط الخاضع بأية شروط وأن نصوص التشريع الضريبى آمرة ويجب الأخذ فى تفسيرها بمبدأ التفسير الضيق . فان جميع الايرادات يجب أن تساهم فى الأعباء العامة كما أنها تستفيد من الانفاق العام . كما أن القول بغير ذلك يجرد الضريبة من فائدتها كضريبة القانون العام ويفتح الباب أمام التلاعب على هامش القانون . وأخيرا فان الرأى الأول يتناقض مع نص المادة ١١٩ من الدستور والتى تنص صراحة على أن " انشاء الضرائب العامة وتعديلها أو الغائها لا يكون الا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها الا فى الأحوال المبينة فى القانون".

وتأسيسا على ذلك ، والى أن يتدخل المشرع بنص صريح يحدد المعاملة الضريبية لصكوك الاستثمار التى تصدرها شركات تلقى الأموال لاستثمارها وفقا للمادة السادسة من القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ ، نرى خضوع الأرباح الموزعة على هذه الصكوك للضريبة على أرباح المهن غير التجارية طبقا لحكم الفقرة الثانية من المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ باعتبارها ضريبة القانون العام (1).

---

(1) انظر فى الخلاف حول التكييف القانونى لهذه الصكوك وما ترتب على ذلك من اختلاف الحكم حول خضوعها للضريبة من عدمه ، وكذلك الخلاف حول ماهية الضريبة التى تخضع لها هذه الصكوك : الدراسة التى أعدها مكتب المحاسب مصطفى شوقى " المعاملة الضريبية لصكوك الاستثمار وصكوك التمويل" ، الأهرام الاقتصادى ، عدد ١٠٢٧ ، ١٩٨٨/٩/١٩ ، ص ٣٤ - ٤١ ، ابراهيم طلعت : "المعاملة الضريبية للشركات العاملة فى مجال تلقى الأموال لاستثمارها" الأهرام الاقتصادى ، عدد ١٠٣٢ ، ٨٨/١٠/٢٤ ص ٢٠ و ٢١ ، وانظر د . أحمد شرف الدين : " الدليل =

المبحث الثاني

شروط الخضوع للضريبة

لا يكفي لسريان الضريبة على المهن غير التجارية أن نكون بصدد مهنة حرة أو غير تجارية ، أو مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة نوعية أخرى ، وانما يلزم أن تتوافر الشروط الآتية جميعها في النشاط الاقتصادي حتى يخضع للضريبة (١) :

١ - مزاولة المهنة بصفة فعلية .
٢ - مزاولة المهنة بصفة مستقلة .
٣ - قصد تحقيق الربح .
٤ - مزاولة المهنة في مصر .
٥ - احتراف المهنة .

ونستعرض فيما يأتي هذه الشروط بشيء من التفصيل .

أولا : مزاولة المهنة بصفة فعلية :

يشترط لاستحقاق الضريبة مزاولة المهنة فعلا ، أي أن يقوم الممول بالعمل اللازم لهذه المزاولة ، فاذا لم يتوافر هذا الشرط

= القانوني لتوظيف الأموال" ، كتاب الأهرام الاقتصادي التاسع نوفمبر ١٩٨٨ ، ص ٢٠٦ - ٢٠٨ وهامش رقم ٧٢ ، ص ٢١٤ .

(١) انظر بالتفصيل ، د . محمد طه بدوي ، ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ص ٨٠٣ - ٨٢٤ ، د . حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٢٣١ - ٢٣٤ . د . دلاور علي ، ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ١٤١ - ١٥٤ . د . زين العابدين ناصر ، المرجع السابق ، ص ٣٤٩ - ٣٥٢ ، د . محمد بديع بليح ، المرجع السابق ، ص ١٢٥ - ١٢٧ .

يسقط الالتزام بتأدية الضريبة . وعلى ذلك اذا لم تكن هناك مزاولة فعلية لمهنة ما امتنع سريان الضريبة ولو كان لصاحب هذه المهنة الحق فى مزاولتها ، فالشخص الحاصل على ليسانس الحقوق والمقيد بجدول غير المشتغلين أو غير المقيد على الاطلاق لا تسرى عليه الضريبة مع أن له الحق فى ممارسة مهنة المحاماة . وعلى العكس اذا كان هناك مزاولة فعلية للمهنة فان الضريبة تسرى ولو كانت هذه المزاولة غير مشروعة ، فوكيل المحامى الذى يحقق ربحا من مزاولة عمل من أعمال المحاماة بطريقة غير مشروعة يخضع للضريبة ، دون الاخلال بما تنص عليه القوانين من جزاءات فى مثل هذه الحالة ، لأن الضريبة تفرض على أرباح المهنة فى ذاتها ، كما تفرض على أوجه النشاط والمهن التى لا تخضع لضرائب نوعية أخرى .

ويلاحظ أن هذا الشرط لا يتحقق ، ومن ثم لا تسرى الضريبة ، فى حالة انقطاع صاحب المهنة عن مزاولتها لفترة طويلة بسبب المرض أو السفر للعمل بالخارج أو ترك المهنة للتفرغ والعمل بمهنة أخرى . أما اذا كان الانقطاع لا يتوافر فيه صفة الاستمرار كما هو الحال فى الانقطاع لقضاء فترة الصيف فى قرية سياحية أو للاستجمام ( ) فان ذلك لا يعتبر انقطاعا عن مزاولة المهنة . ويقع عبء اثبات الانقطاع عن مزاولة المهنة على عاتق صاحب المهنة ، ولمصلحة الضرائب التحقق من ذلك بكافة الطرق ، فلا يكتفى بالقرائن التى تقدم من صاحب الشأن تدليلا على انقطاعه وعلى المصلحة بما خولت من حقوق أن تتحقق من هذا الانقطاع(1) .

ثانيا : مزاولة المهنة بصفة مستقلة :

نصت على هذا الشرط صراحة الفقرة الأولى من المادة ٧٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار اليها : وتعتبر مزاولة المهنة

---

(1) انظر فى الانقطاع عن المزاولة وعلى من يقع عبء اثباته ، محمد رزق أحمد ، ومحمود مختار عبد الحميد بضريبة المهن غير التجارية ، المرجع السابق ، ص ٦٩ - ٧١ .

بصفة مستقلة هي العيار الذي يفرق بين الخضوع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية وبين الخضوع للضريبة على المرتبات والأجور والتي تشترط قيام علاقة تبعية بين الأجير ورب العمل بحيث يعمل الأول لحساب وتحت مسئولية الثاني .

وعلى ذلك يخضع الايراد الذي يحصل عليه المحامي تحت التمرين نتيجة عمله من مباشرة مهنة المحاماة للضريبة على أرباح المهن الحرة مادامت لا تربطه بالمحامي الأصلي الذي يعمل بمكتبه علاقة الأجير برب العمل . أما اذا تحققت هذه العلاقة فان ما يحصل عليه من مرتب يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها [1] . كذلك فان اشتراك المحامي مع زميل له في العمل لا يفقد كل منهما شخصيته واستقلاله في مباشرة المهنة [2] .

ويلاحظ أن الشخص الواحد قد يحصل على ايرادين مختلفين أحدهما نتيجة لعمله بصفة مستقلة ، والآخر نتيجة الارتباط بعقد عمل ، فيخضع الايراد الأول للضريبة على المهن الحرة بينما يخضع الايراد الثاني للضريبة على المرتبات والأجور . ومثال ذلك عضو هيئة التدريس بكلية الطب والذي يمارس مهنته كذلك في عيادته الخاصة ، فهو يخضع لضريبة المرتبات والأجور عن مرتبه الذي يتقاضاه من الجامعة ويخضع لضريبة المهن الحرة عن ايراده من عيادته الخاصة ، ونفس الأمر بالنسبة للأستاذ بكلية الحقوق والذي يمارس مهنة المحاماة . ويعتبر ذلك تطبيقا لمبدأ

(١) التعليمات التفسيرية رقم ٣ على المادة ٧٢ من القانون السابق والتي تقابل المادة ٧٣ من القانون الحالي .

(٢) الطعن رقم ١٢٧ سنة ٣٣ ق جلسة ١٩٦٧/٥/٣١ ، س ١٨ ص ١١٧٢ ، مع ملاحظة أن المادة ٤ فقرة/١ من قانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣ نصت على أن " يمارس المحامي مهنة المحاماة منفردا أو شريكا مع غيره من المحامين أو في صورة شركة مدنية للمحاماة" ، انظر قضاء النقض الضريبي المرجع السابق ، ص ٣٩٥ .

استقلال فروع الدخل واستقلال الضرائب النوعية . فليس ثمة ما يمنع من أن يكون الممول خاضعا لكل أنواع الضرائب ويؤدى الضريبة الخاصة بكل فرع من فروع الدخل . ورغم وضوح ذلك فقد نصت المادة ٧٣ صراحة على أن تتعدد الضرائب النوعية التى يخضع لها الممول الخاضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية اذا كان يباشر نشاطا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو يتقاضى ايرادات تخضع للضريبة على المرتبات [1] .

ثالثا : قصد تحقيق الربح :

يجب توافر نية الكسب لكى يخضع الممول للضريبة على المهن غير التجارية ، أما اذا لم يكن للممول قصد تحقيق الربح انتفى سريان الضريبة لأنها لا تفرض الا على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية .

وقد قضت محكمة النقض بأنه " يشترط حتى يخضع الممول للضريبة على أرباح المهن غير التجارية أن يهدف الى تحقيق الربح . واذ خلص الحكم المطعون فيه الى أن الهيئة المطعون ضدها (هيئة اللويد ز) لم تكن ترمى الى الربح فى سنوات النزاع وانها لذلك لا تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، فان النعى على الحكم بمخالفة القانون يكون على غير أساس " [2] .

وتطبيقا لذلك اذا خصص أحد الأطباء أياما معينة ليعالج فيها الفقراء بالمجان ، كذلك اذا تولى محامى الدفاع فى قضية

(١) وبالتالى اذا عرضت لنا مهنة تمت بعض جوانبها الى المهن التجارية كما تمت جوانب أخرى لها الى المهن غير التجارية فيجب فصل هذه الجوانب عن بعضها بقدر الامكان وتطبيق أحكام الضريبة الخاصة بكل جانب . وبذلك لم يأخذ المشرع المصرى بما هو مقرر فى فرنسا من جواز تطبيق مبدأ تتبع الفرع للأصل . انظر فى ذلك أحمد حكمت يوسف وأنور فرج الفلاح ، المرجع السابق ، ص ٩٤ - ٩٩ .

(٢) الطعن رقم ٣ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ١٩٦٦/٦/١ ، س ١٧ =

بالمجان ، مثلما حدث في قضية طابا المصرية ، فلا تسري الضريبة حتى ولو كان الغرض من العمل اكتساب الشهرة، وحتى ولو تحقق لصاحب المهنة فائض . ومثال ذلك الطبيب الذي يقوم بانشاء معمل خاص لبحث ومقاومة مرض متوطن وينفق على أبحاثه من ماله الخاص ومما يتجمع له من تبرعات ، فاذا زادت التبرعات من المصروفات فان الضريبة لا تسري على الفائض لأن الطبيب لم يرم أصلا الى تحقيق الربح (١).

ومن ثم لم يكن المشرع بحاجة الى النص على اعفاء الجماعات التي لا ترمي الى الكسب من الضريبة ، فهي غير خاضعة أصلا لتخلف شرط من شروط الخضوع للضريبة ، كما أنه لم يوفق في استعمال لفظ " اعفاء " في المادة ٨٢ فقرة ٢ من القانون الحالي .

رابعا : مزاولة المهنة في مصر :

رغم أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم ينص على مبدأ اقليمية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية على خلاف الحال في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حيث نص على هذا المبدأ في المادة ٣٢ منه ، فان الفقه والقضاء استقر في ظل هذا القانون على ضرورة مزاولة المهنة في مصر كشرط لخضوع أرباحها للضريبة لأن سلطان القانون المصري لا يمتد الى المهن التي تمارس في الخارج ويقتصر على المهن الحرة التي تزاول في مصر فضلا عن أن نوعية الضريبة تستلزم اقليميتها (٢) .

= ص ١٣٠٦ ، قضاء النقض الضريبي ، المرجع السابق ص ٣٨٣ .

(١) انظر في هذا المعنى ، د . محمد طه بدوي ود . محمد حمدي النشار ، المرجع السابق ، ص ٨١٥ .

(٢) انظر في ذلك ، محمد رزق أحمد ، ومحمود مختار عبد الحميد ضريبة المهن غير التجارية ، المرجع السابق ص ٧٣-٧٤ .

وجاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ واستحدث المادة ٧٤ والتي قننت ما جرى عليه العمل بالنص على أن " يخضع للضريبة صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن والأنشطة غير التجارية المشار اليها في المادة ٧٣ من هذا القانون اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر".

واذا كان مبدأ الاقليمية لا يثير صعوبات عند تطبيقه على المصرى الذى يزاول مهنة حرة بصفة أساسية خارج مصر، فلا يخضع للضريبة ، وكذلك على الأجنبي الذى يزاول مهنة غير تجارية بصفة أساسية في مصر ، فيخضع للضريبة ، فان تطبيق هذا المبدأ يثير بعض الاشكالات خاصة في حالة أصحاب المهن الحرة من المقيمين في مصر والذين يستدعون للقيام ببعض الأعمال العارضة في الخارج ، والعكس ، حالة أصحاب المهن الحرة المقيمين في الخارج الذين يستدعون للقيام ببعض الأعمال العارضة في مصر. ومثال ذلك أن يكتب الصحفيون المصريون مقالات في الصحف الأجنبية أو تترجم أعمال بعض المؤلفين الى لغات أجنبية وكذلك استدعاء أحد الأطباء الأجانب لاجراء بعض العمليات في مصر . ويثور التساؤل في مثل هذه الحالة عن مدى سريان الضريبة بالتطبيق لمبدأ الاقليمية .

- وقد رأى البعض أن الايرادات المحققة في الخارج في الحالة الأولى لا تخضع للضريبة على أرباح المهن الحرة في مصر، بينما تخضع الايرادات المحققة في مصر عن أداء الخدمة العارضة للضريبة المصرية في الحالة الثانية وذلك تطبيقا لمبدأ الاقليمية (١).

- ورأى البعض الآخر أن صاحب المهنة الحرة في الحالة الأولى شأنه شأن التاجر المصدر الذى يحقق ربحا من عملية التصدير أو الاتجار في الخارج ، وهو بذلك يخضع للضريبة في مصر.

---

(١) فتوى مصلحة الضرائب سنة ١٩٥٣ ، مشار اليها في د . زكريا بيومي ، المرجع السابق ، ص ٤٠٢ .

أما في الحالة الثانية فان الأجنبي يخضع للضريبة على المرتبات والأجور المصرية باعتبار أن ما تقاضاه عبارة عن أتعاب لخدمة أديت في مصر[1] .

- وذهب البعض الثالث الى أن صاحب المهنة الحرة يخضع للضريبة المصرية في الحالة الأولى ، ليس على أساس أنه مثل التاجر المصدر ، وانما لأنه لم يزاول عمله في الخارج بصفة معتادة ، بل ان هذه المزاولة تعتبر امتدادا لعمله في مصر ، وقد يستدعى للخارج بسبب ما اكتسبه من شهرة في مصر ، وهو يعمل بشهرته ونتاج خبرته اللتين كونهما في مصر . أما اذا استدعى أحد أصحاب المهن الحرة الذين يزاولون عملهم بالخارج لأداء عمل عارض في مصر ، فان الأرباح المحققة من هذا العمل لا تخضع لأى ضريبة مصرية ، فهو لم يحترف العمل في مصر ومن ثم لا يخضع للضريبة على المهن الحرة ، كما أنه مستقل في مباشرة مهنته ويعتبر عمله في مصر امتدادا لعمله في الخارج ومن ثم لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور الا اذا اشتغل في مصر بعقد عمل وارتبط مع رب العمل برابطة التبعية ، فهنا يخضع للضريبة المصرية على المرتبات والأجور عن الخدمات التي أداها في مصر[2] .

والواقع أنه أمام صراحة نص المادة ٧٤ سالف الذكر ، فاننا نؤيد الرأى الأول الذى يلتزم بالتفسير الحرفي لمبدأ الاقليمية ويؤدى الى التطبيق المنطقي له ، فقد اشترط المشرع أن تكون أرباح المهن الحرة ناتجة عن مزاولة المهنة في مصر ومن ثم لا تسرى الضريبة في حالة تخلف هذا الشرط بأن كانت الأرباح ناتجة عن المزاولة في الخارج . ويجب عدم الخلط بين مبدأ الاقليمية وشرط الاستقلال في مباشرة المهنة ، فانتفاء المزاولة

---

(١) راجع ، كمال الجرف ، المرجع السابق ، ص ٤٥ .

(٢) انظر ، د . محمد طه بدوى ، ود . محمد حمدى النشار ، المرجع السابق ، ص ٨١٧ - ٨٢١ .

فى مصر يعنى أننا أمام مهنة حرة أو غير تجارية ولكن لا يمتد اليها القانون بسلطانه ، أما انتفاء شرط الاستقلال فيعنى تغيير التكييف القانونى للنشاط الاقتصادى والذى قد يؤدى الى تغيير المركز القانونى للشخص الخاضع ودخوله فى نطاق تطبيق ضريبة أخرى .

ويؤيدنا فى ذلك أن مصلحة الضرائب كانت قد قامت بدراسة موضوع مدى خضوع الفنانين والفنيين العاملين فى المسلسلات التلفزيونية فى الخارج للضريبة فى مصر ولاحظت أن التصوير فى الخارج هو آخر مرحلة من سلسلة مراحل الانتاج وأن نشاط الفنانين والفنيين فى هذه المسلسلات يكتمل د ورته فى مصر وبالتالى فان ما يتحقق منه جميعه من ايراد وبأكمله يخضع للضريبة فى مصر طبقا لمبدأ الاقليمية [1] . غير أن الجمعية العمومية بمجلس الدولة ذهبت الى أنه اذا كانت أرباح المهنة غير ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر ، لعدم ممارسة العمل فى مصر ، فلا يكون الربح الناشئ منه وعاء للضريبة اذ أن مناط استحقاق ضريبة المهن الحرة ليس ثبوت الجنسية المصرية أو التوطن فى مصر ، وانما مزاولة المهنة فيها ، وعلى ذلك فان الفنان المصرى حينما يزاول نشاطه الفنى فى الخارج ولو بصفة عارضة ، فان الواقعة المنشئة للضريبة فى هذه الحالة وهى أداء العمل أى التمثيل أو التصوير تكون قد تم أداؤها فى الخارج ، ومن ثم تخرج من نطاق سلطان القانون المصرى وفقا لصراحة نص المادة ٧٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ طالما لم يثبت أن هذا النشاط ليس الا مجرد امتداد عارض للنشاط الرئيسى فى مصر بحيث لا يمكن فصله كعمل عن العمل المؤدى فى مصر [2] .

---

(١) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١٣ على المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والصادرة فى ١٩٧٩/٧/٢ .

(٢) ملف رقم ٢٧٧/٢/٣٧ ، جلسة ١٩٨٥/٥/١٥ ، مشار اليه فى " قانون الضرائب على الدخل " د . زكريا بيومى ، المرجع السابق ص ٤٥٣ - ٤٥٧ .

خامسا : احتراف المهنة :

يجب لكى تسرى الضريبة أن تتكرر العمليات اللازمة لمزاولة المهنة أو النشاط ، أما الأرباح الناتجة عن الأعمال العارضة فلا تخضع لضريبة المهن غير التجارية . فكلمة " مهنة" أو "امتهان" تعنى احتراف الشخص لعمل ما بصفة مستمرة وعلى وجه الاعتياد ومتخذا من هذا الاحتراف مصدرا للرزق والكسب . وكلمة "نشاط" تؤدى نفس المعنى ولكن هى أقل من الامتهان لأنها تتطلب قدرا أقل من التكرار أو الاعتياد، ويلاحظ أن تحديد عدد المرات التى تتكرر فيها العمليات حتى تتخذ طابع النشاط أمر تقديرى يختلف باختلاف الظروف وطبيعة كل عمل [1] .

وعلى ذلك فقد يزاول الممول عمله مرة واحدة ومع ذلك يتوافر فيه شرط الاحتراف للمهنة . وقد ذهبت مصلحة الضرائب، بحق ، الى أن العبرة فى خضوع المؤلف للضريبة هى بتوافر أركان الامتهان ، ويتوافر ركن الاعتياد وبالتالى الامتهان بتكرار عملية التأليف ، أما الأعمال العارضة فلا تخضع للضريبة . ويلاحظ أن المؤلف الأول لا يعتبر عملا عرضيا طالما توافرت القرائن والنية نحو مباشرة أعمال أخرى مستقبلا [2] .

وعلى هذا الأساس يمكن فهم حكم محكمة النقض ، وعلى عكس ما يرى البعض من أنها لم تشترط فى النشاط أن يتخذه صاحبه

---

(١) انظر فى ذلك ، د . عاطف صدقى : " التشريع الضريبى المصرى" ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٠ ، ص ٤٠٦ .

(٢) التعليمات التفسيرية رقم ٧ للمادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتى حلت محل التعليمات الصادرة فى مايو وفى يونيو ١٩٥٥ .

مهنة معتادة (١) ، والذى ذهب الى أنه اذا اشترط الحكم المطعون فيه " توافر الاستمرار والاعتياد وتكرار العمليات وقصد الحصول على ربح مستمر وايراد دورى يمتد لسنوات عدة فى عمل المطعون ضده - استغلال بحث علمى - حتى يمكن اخضاع الربح الناتج منه لضريبة المهن غير التجارية وهى شروط ليس من اللازم توافرها لتحقق النشاط الذى يخضع للضريبة فانه يكون قد خالف القانون وأخطأ فى تطبيقه" (٢) .

وبهذا نكون قد انتهينا من تحديد نطاق سريان الضريبة ببيان المهن الخاضعة وشروط خضوعها للضريبة ، وننتقل الآن الى دراسة حالات الاعفاء التى تخرج من هذا النطاق .

---

(١) انظر فى هذا الرأى د . أحمد محمود حسنى ، قضاء النقض الضريبى ، ١٩٨٦ ، ص ٣٨٣ وص ٣٨٤ ، والأستاذ محمد بدران ، قوانين الضرائب فى مصر ، المجلد الأول ، ١٩٨٨ ، ص ٨٤٧ .

(٢) انظر حكم النقض فى الطعن رقم ٤٧٢ لسنة ٣٠ ق ، جلسة ٧/١٢/١٩٦٦ ، س ١٧ ، ص ١٧٩٣ ، وانظر كذلك الطعن رقم ٤١١ لسنة ٤١ ق ، جلسة ٢٢/٤/١٩٧٦ ، س ٢٧ ، ص ٩٩٤ . وراجع الفرق بين "المهنة" و"النشاط" فى قضاء هذه المحكمة فى المبحث السابق من هذا الفصل .

الفصل الثالث

الاعفاء من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

خفف المشرع من الصفة العينية للضريبة بادخال بعض عناصر تشخيص الضريبة وذلك باعفاء مبلغ معين من الأرباح الخاضعة كحد أدنى لازم للمعيشة وللأعباء العائلية . كذلك غلب المشرع بعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية على الاعتبار المالي أو اعتبار الحصيلة المالية وذلك باعفاء بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة .

وقد وردت الأحكام المنظمة لهذه الاعفاءات في المواد من ٨١ - ٨٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ويمكن ايجازها فيما يلي :

أولا : اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية :

نصت المادة ٨١ على أن تكون حدود هذا الاعفاء على الوجه الآتي :

١ - ٧٢٠ جنيها سنويا للممول الأعزب .

٢ - ٨٤٠ جنيها سنويا للممول المتزوج ولا يعول أولادا أو غير المتزوج ويعول ولدا أو أكثر .

٣ - ٩٦٠ جنيها سنويا للممول المتزوج ويعول ولدا أو أكثر

ويعتد في تحديد من يعولهم الممول بحكم البند ٤ من المادة ٣٢ من هذا القانون الخاصة بحالة الاعفاءات الشخصية من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (١) . ونكتفي بما سبق أن أشرنا اليه عند التعرض للاعفاءات الشخصية من الضريبة على

(١) انظر ص ١٧١ و ١٧٢ من هذا المؤلف .

المرتبات والأجور ، مع ملاحظة أن صاحب المهنة الحرة في وضع أفضل من الموظف العام أو عامل القطاع العام ، فهذا الأخير لا يستطيع أن يزيد من مرتبه أو أجره لملاحقة ارتفاع تكاليف المعيشة على خلاف الحال بالنسبة للأول فهو قادر على أن يرفع ثمن الخدمة التي يقدمها بمعدلات تفوق معدلات الارتفاع المستمر في الأسعار.

ثانيا : اعفاءات لمراعاة بعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية :

نصت المادة ٨٢ على هذه الاعفاءات وذلك في سبعة بنود على النحو الآتي :

١ - المنشآت الزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون :

لا تخضع أرباح الاستغلال الزراعي للضريبة تيسيرا على المزارعين وتشجيعا للانتاج الزراعي الا في حالات محددة على سبيل الحصر نظمتها المواد ٢١ و ٢٢ في خصوص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فضلا عن أن المعاملة الضريبية الخاصة لهذه الفئة من الممولين تتضح من القوانين المنظمة للضريبة على الأطيان الزراعية خاصة بالنسبة لصغار الملاك [1] .

ولذلك نصت المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على اعفاء الأرباح الزراعية التي تحققها المنشآت التي لم تتخذ شكل الشركات المساهمة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حيث أنها كانت ضريبة القانون العام . ولما أصبحت ضريبة المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام وفقا للقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ألغى المشرع نص المادة ٤٠ وأضاف فقرة جديدة الى المادة ٧٣ بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ قضت باعفاء الأرباح الزراعية من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية اذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة . وأخيرا نص البند الأول من

---

(١) انظر ص ١٦٩ و ١٧٠ ، ومن ص ٢٥ - ٣٥ من هذا المؤلف

المادة ٨٢ من القانون الحالى على نفس الحكم مع عدم اشتراط ألا تكون المنشأة متخذة شكل الشركات المساهمة وذلك لوجود ضريبة خاصة بشركات الأموال بالكتاب الثانى من القانون والتى لا تتضمن اعفاءا لهذا النشاط ، ومن ثم يقتصر هذا الاعفاء على الأفراد وعلى شركات الأشخاص .

٢ - الجماعات التى لا ترمى الى الكسب :

وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى وقد مر اعفاء هذه الجماعات بنفس التطور الذى مر به اعفاء المنشآت الزراعية . وكما سبق أن ذكرنا عند التعرض لشرط قصد تحقيق الربح ، فان المشرع كان فى غير حاجة الى النص على عدم خضوع هذه الجماعات للضريبة لانتفاء شرط من شروط سريانها ، كما أنه لم يوفق فى استعمال لفظ " اعفاء " وكان الأصوب استعمال اصطلاح " عدم الخضوع " .

ويقصد بهذه الجماعات تلك التى لا تهدف الى تحقيق الربح من مزاولة نشاطها ، مثل الجمعيات الخيرية لعلاج المرضى ودفن الموتى ، والجمعيات الدينية والعلمية والاجتماعية ، والنوادى الثقافية والرياضية .... الخ . فاذا زاولت هذه الجمعيات نشاطا يخرج عن حدود أغراضها وحققت بذلك كسبا لها أو لأعضائها ، خضعت للضريبة النوعية التى تنطبق على الايراد المتحقق حتى ولو خصصت هذا الايراد للانفاق على أوجه البر والاحسان .

وعلى ذلك يقتصر الاعفاء المقرر للجماعات التى لا ترمى الى الكسب على ما تحققه من أرباح فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ، فاذا تعدى نشاطها هذه الحدود الى نشاط آخر انتفى عنها الاعفاء بالنسبة لهذا النشاط والتزمت بدفع الضريبة المقررة عليه ، وفى كل الأحوال لا يمتد الاعفاء الى موظفى هذه الجماعات ومستخدميها وعمالها ، اذ يخضع هؤلاء للضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها بالشروط

الواردة في القانون (١) .

٣ - المعاهد التعليمية :

تعفى المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لاشراف احدى وحدات الجهاز الادارى للدولة أو القطاع العام من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية . واعفاء هذه المعاهد مطلق طالما أن الهدف من الاعفاء نشر التعليم ولأن هذه المعاهد تابعة أو خاضعة لمؤسسات الدولة (٢) .

وفى تحديد المقصود بهذه المعاهد ذهبت مصلحة الضرائب الى أن المعاهد التعليمية الحرة المقصودة بالاعفاء ، هى تلك التى تستهدف التعليم العام وتعمل على محاربة الأمية ونشر العلم والمعرفة وتسير على نهج وزارة التربية والتعليم ، وتخضع لاشرافها ورقابتها ودون أن تتوخى الكسب وذلك رغبة من المشرع فى تشجيع انشاء هذه المعاهد . ومن ثم يخرج من مدلول الاعفاء نشاط المعاهد الخاصة التى تقوم على تعليم اللغات الحية بالآلة الكاتبة والتفصيل والرقص والموسيقى وغيرها ، تأسيسا على أن مثل هذه المعاهد لا تقوم بنفس الرسالة التى تتولاها الدولة فى نشر التعليم العام وأن القصد منها التدريب واكتساب خبرة فى حرفة أو مهنة معينة ، وانها تعتبر فى مثل هذه الأحوال من قبيل الورش الحرفية أو المهنية كما أن القصد من انشاء هذه المعاهد الرغبة فى تحقيق كسب مادى ، ولذلك فهى تخضع للضريبة على المهن غير التجارية (٣) .

---

(١) راجع فى هذا المعنى التعليمات التفسيرية رقم/ ٤ للمادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتى تقابل الفقرة الثانية من المادة ٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) انظر ، د . أحمد بديع بليح ، المرجع السابق ، ص ١٣٤ .

(٣) التعليمات التفسيرية رقم/ ٩ من المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والصادرة فى ١٩٧٣/١٠/٢٠ والمقابلة للمادة ٨٢ فقرة ٣ من القانون الحالى .

واذا كانت أرباح المنشآت الزراعية يزول عنها الاعفاء ، كما ذكرنا ، اذا اتخذت شكل شركة من شركات الأموال ، فان التساؤل يثور عما اذا كان نفس الحكم يسرى فى حالة اتخاذ المعاهد التعليمية هذا الشكل ويسرى عليها من ثم أحكام الكتاب الثانى من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بشركات الأموال .

ذهب رأى الى أن الاعفاء الوارد فى البند الثالث من المادة ٨٢ من القانون يسرى أيا كان الشكل الذى تتخذه المعاهد التعليمية سواء أكانت فى صورة مشروع فردى أو شكل شركة من شركات الأشخاص أو الأموال لأن النص عام يؤخذ على عموميته ولم يرد أى قيد يحد منه وأن الحكمة من الاعفاء هو أن هذه المعاهد لا تهدف الى الكسب والقول بغير ذلك يعنى قصر تشجيع انشاء هذه المعاهد على الأفراد وشركات الأشخاص دون شركات الأموال وهو ما ننزه الشارع عنه (١) .

وذهب رأى آخر الى أن هذه المعاهد تخضع ، فى الفرض محل التساؤل ، للضريبة على أرباح شركات الأموال حيث أخضع المشرع صافى الأرباح الكلية لهذه الشركات للضريبة متى كانت هذه الشركات مشتغلة فى مصر أيا كان الغرض منها طبقا للمادة ١١١ من القانون ، كما أن المشرع لم يقرر لها اعفاء متى كانت تستغل نشاطها فى التعليم (٢) .

ونرى أن الرأى الثانى هو الأولى بالاتباع لأن نص المادة ١١١ من القانون قرر صراحة سريان الضريبة على شركات الأموال " أيا كان الغرض منها " فهو لم يقيد هذا الغرض ومن ثم لا اجتهاد مع صراحة النص ، كما أن عمومية البند الثالث من المادة ٨٢ ، على ما يذهب اليه الرأى الأول ، مقيدة بنص المادة ١١٩ من الدستور

---

(١) د . زكريا محمد بيومى ، المرجع السابق ، ص ٤٧٥ و ٤٧٦ .

(٢) د . السيد عبد المولى : " الضرائب على الدخل " ١٩٨٣ ، ص ٢٠٣ .

والتي تقضي بأنه لا اعفاء الا بنص ، فضلا عن أن الرأى الأول يخلط بين اعفاء المعاهد التعليمية واعفاء الجماعات التي لا ترمى الى الكسب ، وأخيرا كان هذا الرأى قد ذهب الى عدم اعفاء المنشآت الزراعية اذا هي اتخذت شكل الشركات المساهمة من الضريبة على أرباح شركات الأموال وليس ثمة حكمة من التفرقة في المعاملة بين هذه المنشآت وبين المعاهد التعليمية الا من قياس هذه الأخيرة على الجماعات[1] التي لا تهدف الى الكسب ويجب الحذر من اللجوء الى القياس عند تفسير النصوص الضرائبية .

٤ - أصحاب المهن الحرة المقيدون في نقابات مهنية :

ورد هذا الاعفاء في البند الرابع من المادة ٨٢ من القانون حيث قرر اعفاء أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة . ولا يلزمون بالضريبة الا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الاعفاء سالفة الذكر مضافا اليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط اذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة . وتخفض المدة المقررة للاعفاء الى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة اذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما . ويشترط لسريان الاعفاء أن يزاول المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعا بالاعفاء .

وقد حددت مصلحة الضرائب المقصود بالمشاركة مع الغير والتي تؤدي الى عدم التمتع بالاعفاء ، ومؤداها أن تقوم شركة بين اثنين أو أكثر بغرض مباشرة نشاط مهني سواء أكانت هذه الشركة قد اتخذت الشكل القانوني أم يقررها الواقع ، كأن يفتتح ممولان أو أكثر مكتبا مهنيا وتثبت أسماؤهم على مطبوعات المكتب أو يتم

---

(١) انظر ، د . زكريا بيومي ، نفس المرجع السابق الاشارة اليه ، ص ٤٧٤ .

التعاقد مع المتعاملين معهم باسم الشركة . وتثبت المشاركة بوسائل الاثبات المتبعة . وعليه فعندما يحصل الممول المهنى على أتعاب من ممول مهنى آخر مقابل تأدية عمل أسند اليه مستقلا ، فلا توجد مشاركة فى هذه الحالة ويعتبر أنه يعمل منفردا ويكون من حقه الاعفاء المقرر قانونا [١].

٥ - أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات :

استحدث البند الخامس من المادة ٨٢ من القانون اعفاء الأرباح الناتجة عن تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية ، فيما عدا ما يكون ناتجا من بيع المؤلف أو الترجمة لاخراجه فى صورة مرئية أو صوتية بعد أن كانت هذه الأرباح خاضعة للضريبة على أرباح المهن غير التجارية [٢].

وقد عرفت مصلحة الضرائب مهنة التأليف بأنها انتاج الفكر وخلاصة التجارب والمشاهدات ولا ينصب على المظهر المادى الذى يبرز فيه هذا النتاج الى العالم الخارجى كالمخطوط أو الكتاب أو المحرر وانما ينصب على الفكرة فى ذاتها أى على المجهود الذهنى . وعلى ذلك يطلق لفظ المؤلف طبقا للعرف السائد على كل من أنتج عملا فى الأدب أو العلم أو الفن بغض النظر عن طول العمل وأهميته [٣] . وتقرير ما اذا كان الكتاب أو المقال موضوعه علميا أو ثقافيا أو أدبيا أو دينيا مسألة موضوعية

---

(١) التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٨٢ بند ٤ والصادرة فى أكتوبر ١٩٨٢ .

(٢) انظر الفصل السابق من هذا الباب .

(٣) التعليمات التفسيرية رقم ٧ السابق الاشارة اليها .

تتحقق منها المأمورية المختصة (١) .

وعلى ذلك يندرج تحت هذا الاعفاء أية تجميع مما ذكر حتى ولو كانت من عمل الآخرين طالما أنها مرتبة بطريقة ترجع الى المجهود الشخصي للمؤلف . كذلك اذا قدم المؤلف أو من قام بالترجمة عن طريق الالقاء المباشر من جانبه بالاذاعة أو التلفزيون دون أن يصاحبه أى مزج بعناصر فنية أخرى ترقى الى مرتبة الاخراج فان الايرادات التي يحصل عليها تعفى من الضريبة . وعلى العكس لا يسرى الاعفاء على أرباح بيع المؤلف أو الترجمة لاخراجه في صورة مرئية أو صوتية كما في حالة عرضه عن طريق دور السينما أو المسرح أو التلفزيون أو الاذاعة أو الشرائط الصوتية والمرئية المسجلة . كذلك لا يسرى الاعفاء الوارد بالنص سالف الذكر على أعمال المترجمة الفورية من حيث أنها لا تكون الا في المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان ، وبمعنى آخر فهي ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات (٢) .

٦ - أرباح مؤلفات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد :

نص البند السادس من المادة ٨٢ من القانون على اعفاء أرباح أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد .

وقد كانت هذه الأرباح خاضعة للضريبة وذلك حتى صدور القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٧٥ والذى أضاف المادة ٧٦ مكرر الى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ويرى البعض أنه اذا تبقى بعض هذه المؤلفات الجامعية دون توزيع على الطلاب ، فان الأرباح التي قد تتولد منها

---

(١)(٢) انظر التعليمات التفسيرية رقم ١ الصادرة في ٢٥ / ٥ / ١٩٨٣ والتعليمات التفسيرية رقم ٢ الصادرة في ٢٨ / ٣ / ١٩٨٧ .

لا تخضع للضريبة طالما أنها طبعت فى الأصل لتوزيعها على الطلاب ولم يتم توزيعها كليا أو جزئيا لسبب أو لآخر[1] .

٧ - أرباح الفنانين التشكيليين :

تعفى هذه الأرباح من الضريبة بشرط أن يكونوا من أعضاء نقابة المهن التشكيلية وبشرط أن تكون مصنفاتهم فى فنون التصوير والنحت والحفر. ويعتبر هذا الاعفاء مما استحدثه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وفى خاتمة هذه الاعفاءات تضمنت المادة ٨٣ حكما خاصة فى حالة : انقطاع النشاط وتوقفه . وقد نصت المادة المذكورة على أنه :" اذا انقطع الممول عن ممارسة مهنته أو نشاطه تستحق الضريبة بذات السعر السنوى عن الأرباح التى تحققت خلال المدة التى مارس فيها المهنة أو النشاط ويسرى هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر .

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ الانقطاع والالتزام بالضريبة المستحقة عن أرباح سنة كاملة .

وعلى الممول أيضا خلال ستين يوما من تاريخ الانقطاع أن يتقدم باقرار مبينا به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة .

واذا توقف النشاط بسبب وفاة الممول أو اذا توفى الممول خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لقيامه بالاخطار عن التوقف يلتزم ورثته بالاخطار عن التوقف خلال خمسة وأربعين يوما من تاريخ وفاة مورثهم مع التقدم بالاقرار خلال تسعين يوما من هذا التاريخ .

---

(١) د . أحمد بديع بليح ، المرجع السابق ، ص ١٣٥ .

الفصل الرابع

وعاء الضريبة على المهن غير التجارية

نظمت وعاء الضريبة المواد من ٧٦ الى ٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكما ذكرنا فان الضريبة تفرض سنويا على أساس صافى الأرباح خلال السنة السابقة. ومن ثم فانه لتحديد وعاء الضريبة يجب حساب صافى الأرباح عن طريق تحديد الأرباح الاجمالية ثم التكاليف واجبة الخصم وما يجب خصمه طبقا للقانون على النحو الآتى :

أولا : الأرباح الاجمالية :

نصت المادة ٧٦ على أن يكون تحديد صافى الأرباح على أساس "نتيجة العمليات المختلفة" . وقد أثارت هذه العبارة التساؤل عما اذا كان وعاء الضريبة يقتصر على الايرادات العادية للمهنة أم يشتمل كذلك على الايرادات العارضة الناتجة عن مصادر أخرى غير مزاولة المهنة ويمتد كذلك الى الايرادات الرأسمالية الناتجة عن بيع بعض الأصول التى يملكها صاحب المهنة كالربح الذى يحصل عليه طبيب من جراء بيع بعض الأجهزة اللازمة لمزاولة المهنة .

والراجح أن الضرائب النوعية هى فى الأصل ضرائب على الدخل أى على الايرادات الدورية المتجددة ، وحيث يريد المشرع أن يخرج على ذلك فهو يقرر صراحة كما هو الحال فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حيث نص صراحة فى المادة ١٧ على سريان الضريبة على الربح الناتج عن بيع أصل من أصول المنشأة ، ومن ثم يفسر غالبية الشراح هذه العبارة على أنها تعنى الايرادات الناتجة عن مزاولة المهنة وحدها دون الايرادات العرضية أو الرأسمالية .

وقد أشرنا الى أن الضريبة تسرى على الايراد الفعلى

للممول ولا تأخذ بمبدأ الاستحقاق .

ثانيا : التكاليف واجبة الخصم :

نصت المادة ٧٦ على وجوب خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ومنها رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة والضرائب ما عدا الضرائب على أرباح المهن غير التجارية التى يؤديها الممول طبقا لهذا القانون . فضلا عن الأمثلة التى ذكرها المشرع ، يخصم من وعاء الضريبة كافة التكاليف التى تحملتها المهنة اذا توافرت فيها الشروط الآتية :

١ - أن تكون لازمة لمباشرة المهنة ، فيخرج من ذلك استعمالات الربح كالمصاريف الشخصية ، والتعويضات التى قد تدفع بسبب المهنة ولكنها ليست لازمة لمباشرتها .

٢ - أن يكون قد تم دفعها فعلا وذلك لأن الوعاء يتم تحديده على أساس الربح النقدى المقبوض وليس المستحق ، ويستثنى من ذلك بعض التكاليف التى تعتبر مدفوعة حكما ، مثل ايجار المكان المخصص لمزاولة المهنة متى كان مملوكا للممول .

٣ - أن تكون مؤيدة بالمستندات المناسبة وألا يكون مبالغا فيها ، وتقدر مصلحة الضرائب ما اذا كانت هذه التكاليف تخصم مرة واحدة أم على عدد من السنوات رغم وجود هذه المستندات .

ومن أمثلة التكاليف واجبة الخصم ايجار مكان مزاولة المهنة ، والمرتبات والأجور التى يدفعها صاحب المهنة الحرة لمستخدميه ، استهلاكات اعداد وتأثيث مكان ممارسة المهنة ، مصروفات النور والمياه ... الخ .

ثالثا : المبالغ التى تخصم من الأرباح الصافية :

نصت المادة ٧٧ على أن تخصم من الأرباح الصافية التى تم تحديدها على النحو المشار اليه فى المادة ٧٦ المبالغ الآتية :

١ ـ ١٠ ٪ مقابل الاستهلاك المهني ، تزاد الى ١٥ ٪ بالنسبة للكتاب والأدباء والفنانين أعضاء اتحاد الكتاب وجمعية المؤلفين والملحنين ونقابات المهن الفنية .

٢ ـ المبالغ التي يؤديها الممولون الى نقاباتهم لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات على ألا يجاوز ما يخصم ١٠ ٪ من صافي الايراد وبشرط ألا يكون الممول منتفعا بالاعفاء المقرر وفقا لقوانين المعاشات والتأمين الاجتماعي .

٣ ـ أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو مصلحة زوجه أو أولاده القصر بحد أقصى ١٥ ٪ من صافي الايراد الخاضع للضريبة أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أقل . ولا يجوز تكرار خصم ذات الأقساط من وعاء أية ضريبة أخرى ، ويعتبر هذا الاعفاء مستحدث في القانون الحالي .

٤ ـ التبرعات والاعانات ، ونفرق فيها بين :

أ ـ التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة . وهذه تخصم أيا كان مقدارها .

ب ـ التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة . وهذه تخصم في حدود ٧ ٪ من صافي الربح السنوي . ولا يجوز تكرار خصم ذات التبرعات من وعاء أية ضريبة أخرى .

وفي تحديد وعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية عني المشرع بالنص على الحكمين الآتيين :

الأول : في حالة الخسائر :

نصت المادة ٧٨ من القانون على أن يسري حكم المادة ٢٥ على الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وهي المادة التي

تنظم حالة خسائر المنشأة بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . وعلى ذلك يجوز ترحيل خسائر النشاط المهني حتى خمس سنوات وهو حكم مستحدث في القانون الحالي .

<u>الثاني</u> : حالة التقدير الجزافي للتكاليف :

نصت المادة ٧٩ من القانون على أن يخصم من اجمالي ايراد الممول ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف المنصوص عليها في المادة ٧٦ من هذا القانون ما لم تكن هذه التكاليف من واقع الدفاتر المنتظمة أو المستندات التي تعتمدها مصلحة الضرائب أو المؤشرات والقرائن المحددة بالتطبيق لحكم الفقرة الثانية من المادة ٨٦ من هذا القانون أكثر من هذه النسبة . وعلى ذلك تخصم التكاليف أيا كانت قيمتها اذا كانت مؤيدة بالمستندات ومن واقع الدفاتر المنتظمة ، وكذلك اذا كانت المؤشرات والقرائن والمستندات تكشف عن تكاليف مزاولة المهنة والا يخصم ٢٠ ٪ جزافا مقابل جميع التكاليف .

وبتحديد الوعاء على النحو السابق ، فانه يكون مستعدا لتطبيق سعر الضريبة عليه على ما سنرى في الفصل التالي .

الفصل الخامس

سعر الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

نص القانون على سعرين للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، أولهما هو السعر العام التصاعدى بالشرائح والذى يطبق كقاعدة عامة ، وثانيهما هو السعر الخاص النسبى والذى يطبق على بعض الحالات الخاصة .

أولا : السعر التصاعدى بالشرائح :

نصت على السعر الأصلى للضريبة المادة ٧٥ من القانون ، وهو يسرى بعد اعمال حكم المادة ٨١ الخاص بالاعفاءات اللازمة للحد الأدنى اللازم للمعيشة وللأعباء العائلية على الوجه التالى :

١٨ ٪ عن أل ١٠٠٠ جنيه الأولى .
٢٠ ٪ عن أل ١٥٠٠ جنيه التالية .
٢٥ ٪ عن أل ٢٠٠٠ جنيه التالية .
٣٠ ٪ عما زاد عن ذلك أى على ما زاد عن ٤٥٠٠ جنيه .

ثانيا : السعر النسبى :

نصت المادة ٨٠ على أنه استثناء عن السعر المحدد فى المادة ٧٥ ، تفرض الضريبة بسعر نسبى ٢٠ ٪ ، وبغير أى تخفيض فى الحالتين التاليتين :

أ - كل مبلغ يدفع مكافأة عن الارشاد أو التبليغ عن أية جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانونا .

ب - كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة ايراداتها للضريبة .

ولا تخضع المبالغ المنصوص عليها فى الحالتين السابقتين للضريبة العامة على الدخل وعلى الأفراد والجهات الذين يقومون بدفع هذه المبالغ حجز الضريبة وتوريدها الى مصلحة الضرائب خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر مع بيان المبالغ التى دفعت خلال الشهر السابق .

الفصل السادس

التزامات الممولين وربط وأداء الضريبة

أولا : التزامات الممولين :

نصت عليها المواد ٨٤ و ٨٥ من القانون على النحو الاتى :

١ - الدفاتر التي يلتزم بها الممول :

آ - يلتزم الممول بامساك دفتر يومية يؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصة ، وأن يقيد فيه يوما بيوم كل الايرادات وكذلك التكاليف والمصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة .

ب - وعلى الممول أن يسلم الى كل من يدفع اليه مبلغا مستحقا له بسبب مزاولة المهنة ،كأتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أى مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة ، ايصالا موضحا به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ، موقعا عليه منه ، ويستخرج هذا الايصال من دفتر ذى قسائم مسلسلة ، تسلمه مصلحة الضرائب لكل ممول .

ويلتزم الممول بتقديم هذين الدفترين الى مصلحة الضرائب عند كل طلب .

ويكون لمصلحة الضرائب عند تحديد أو تقدير ايرادات الممول الاعتداد بالمبالغ الواردة في اقرارات معطى الضريبة العامة على الدخل طبقا لأحكام البند (٥) من المادة ٩٩-١ من هذا القانون . ويكون اثبات أداء هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات .

٢ - الاقرار الذى يلتزم بتقديمه الممول :

يلتزم الممول بأن يقدم مقابل ايصال ، أو يرسل بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول الى مأمورية الضرائب المختصة ، قبل أول ابريل من كل عام اقرارا مبينا فيه الايرادات ، والتكاليف ، وصافى الأرباح أو الخسائر ، عن السنة السابقة مصحوبا بجميع

المستندات المؤيدة له ، وتضمنا البيانات التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

وتؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقرار في الميعاد المحدد لتقديمه .

ويلزم الممول الذى لم يقدم اقرارا في الميعاد بتسديد مبلغ اضافي للضريبة يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي ويخفض هذا المبلغ الى النصف اذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة ، دون الاحالة الى لجان الطعن .

ثانيا : ربط الضريبة :

قررت المادة ٨٦ من القانون أنه تسرى في شأن الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أحكام الفصل الخامس من الباب الثاني من القانون وهى الخاصة باجراءات ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والسابق دراستها . وفى حالة عدم وجود دفاتر منتظمة يكون تقدير وعاء الضريبة بناء على مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للممول وتكاليف مزاولة المهنة وصافى الربح وفقا لطبيعة المهنة . ويصدر بتحديد المؤشرات والقرائن قرار من وزير المالية ، وقد صدر قرار وزير المالية رقم ١٧ لسنة ١٩٨٤ بهذا التحديد .

ثالثا : أداء الضريبة :

قررت المادة ٨٧ من القانون أنه يسرى على ممولى ضريبة المهن غير التجارية من حيث تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو تقسيطها ما يسرى على ممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبقا لأحكام المادة ٤٢ من القانون والسابق دراستها . وأضافت المادة ٨٨ أنه " على مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصدور الربط خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة

الابتدائية وعلى المصلحة أن ترد للممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي تكون قد وردت اليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطاره بالتنبيه بصدور السورد والا استحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزي المصرى على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة الثلاثين يوما حتى تاريخ الرد .

هذا وقد نص القانون على أحكام تتعلق بالخصم والتحصيل لحساب الضريبة على النحو التالى :

أ - الخصم :

ألزم القانون بعض الجهات أن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات تدفعه الى أصحاب المهن غير التجارية، التي تحدد بقرار من وزير المالية تحت حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ١٠ ٪ اذا كان المبلغ المدفوع يقل عن خمسمائة جنيه ، و ١٥ ٪ اذا زاد على ذلك وهذه الجهات هى :

١ - وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة ، وشركات ووحدات القطاع العام ، والشركات المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليهما ، أو بمقتضى قوانين خاصة أخرى ، وفروع الشركات الأجنبية ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية ، والنقابات ، والروابط ، والأندية، والاتحادات ، والمستشفيات والفنادق ، والجمعيات ، والمكاتب المهنية ، ودور النشر ، ومنشآت الانتاج السينمائى ، والمسارح ، ودور اللهو .

٢ - المنشآت الأخرى التي يزيد رأس مالها على خمسة آلاف جنيه ، ويصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

ب - التحصيل لحساب الضريبة :

استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أسلوب التحصيل

تحت حساب الضريبة وذلك في المواد من ٩٠ - ٩٢ على النحو الآتي :

١ - على أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوى ، أو الطعون اليها لقيدها ، وعلى مأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر تحصيل مبلغ يحدد بقرار من وزير المالية ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر .

٢ - على كل مستشفى يقوم به أى طبيب باجراء عملية جراحية لحسابه الخاص ، أن يحصل منه مبلغا يحدد بقرار من وزير المالية ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب الذى أجرى العملية .

٣ - على مصلحة الجمارك أن تحصل من كل شخص يزاول مهنة التخليص الجمركى ، من غير أشخاص القطاع العام ، مبلغا يحدد بقرار من وزير المالية عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على المخلص .

ويلاحظ أنه يجب على الجهات المكلفة بالخصم أو التحصيل لحساب الضريبة توريد قيمة ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة الى مصلحة الضرائب فى موعد أقصاه آخر ابريل ، ويوليو ، وأكتوبر ، ويناير من كل عام ، مع بيان تفصيلى بالمبالغ التى خصمت لحساب كل ممول ، أو حصلت منه خلال الثلاث الأشهر السابقة ، وذلك طبقا للأوضاع والاجراءات التى يحددها وزير المالية بقرار منه .

كما يلاحظ أنه يجب على مصلحة الضرائب أن ترد الى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحصلة طبقا لنظام الخصم ، أو التحصيل لحساب الضريبة بالزيادة على الضريبة المستحقة من واقع اقراره المعتمد من محاسب ، وذلك خلال تسعة أشهر تبدأ من نهاية

المهلة المحددة لتقديم الاقرار ، ما لم تقم المأمورية باخطار الممول بعناصر ربط الضريبة خلال هذه الفترة ، والا استحق الممول مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزى المصرى على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة التسعة أشهر، حتى تاريخ الرد .

وأخيرا يلاحظ أنه لا تسرى الأحكام الخاصة بالخصم والتحصيل على الممولين غير الخاضعين للضريبة ، أو المعفين منها ، طوال فترة عدم الخضوع ، أو الاعفاء .

وبهذا نكون قد انتهينا من بحث الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وننتقل الآن الى دراسة الضريبة العامة على الايراد باعتبارها ضريبة تكميلية تفرض الى جانب الضرائب النوعية على فروع الدخل ، وهى تصيب صافى الايراد الكلى الذى يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون كما سنرى .

الباب السابع

الضريبة العامة على الدخل
المعاملة الضريبية للإيراد العام

مقدمـــة :

أدخلت هذه الضريبة في النظام الضريبي المصري لأول مرة بموجب القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والذي نص على سريانها ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٠ على الايرادات العامة المتحققة عام ١٩٤٩ [١] . وقد طرأت تعديلات كثيرة على أحكام هذه الضريبة منذ ذلك الوقت حتى تم ادماجها أخيرا في قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

والضريبة العامة على الدخل - موضوع دراستنا في هذا الباب - تعتبر ضريبة تكميلية للضرائب النوعية الأخرى على الدخل والتي درسناها فيما سبق بما في ذلك الضريبة على ايرادات الثروة العقارية . وقد ورد النص على ذلك صراحة في المادة ٢/٩٥ من القانون الحالي حيث نصت على أنه "يقصد بالايراد في تطبيق أحكام هذا الباب الايراد الخاضع لاحدى الضرائب النوعية بما في ذلك ايراد الأراضي الزراعية وايراد العقارات المبنية ..." ويعني ذلك أنها تفرض على الايرادات المختلفة التي سبق أن خضعت للضرائب النوعية بعد أن تجمع معا في وعاء واحد بغض النظر عن مصدرها . وهي بذلك لا تحل محل هذه الضرائب النوعية ولكنها تسرى الى جانبها أو بالاضافة لها ، فكل دخل يخضع لضريبة نوعية يخضع بدوره لوعاء هذه الضريبة العامة على الدخل [٢].

---

(١) وقد كانت تسمى بالضريبة العامة على الايراد في ذلك الوقت .

(٢) ويعني ذلك أيضا أن أى عناصر للدخل لا تخضع لضريبة نوعية ، لا تسرى عليها الضريبة العامة على الدخل .

وهذه الضريبة وان استهدفت تصحيح العيب الذى يؤخذ على تجزئة الدخل حسب مصادره ، وخضوع كل نوع منها لضريبة نوعية خاصة حيث أن تجزئة الدخل حسب مصادره ، وخضوع كل نوع منها لضريبة نوعية خاصة لاتسمح بتحقيق العدالة الضريبية بالتسوية بين الممولين بحسب مراكزهم المالية [1] الا أنها من ناحية أخرى تمثل ازدواجا ضريبيا فعليا وعلى وجه الخصوص بالنسبة لهؤلاء الذين يخضعون لضريبة المرتبات والأجور [2] .

ولقد استهدفت الضريبة العامة على الدخل تحقيق عدد من الاعتبارات من أهمها :الاتجاه نحو الأخذ بالضريبة الموحدة على الدخل ،الحصول على ايرادات مالية تمد الخزانة العامة بما يساهم في مواجهة الحكومة للأعباء المتزايدة ، السعى نحو تحقيق مزيد من العدالة الاجتماعية من خلال المساواة في التضحيات التى يتحملها كل منهم واعادة توزيع الدخل القومى وعلاج مساوىء الضرائب النوعية التى تمعن فى الأخذ بمبدأ العينية دون مراعاة الظروف الشخصية للممول أو تأخذ بالسعر النسبى الثابت دون مراعاة أهمية الدخل الخاضع لها .

---

(١) لأن المركز المالى الحقيقى للممول لايظهر الا بضم كافة أنواع الدخول بعضها الى بعض . . راجع : د . عادل حشيش : " الوسيط فى الضرائب على الدخل . " - دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية -بدون تاريخ - ص ٢٢٣ .

(٢) راجع موضوع الازدواج الضريبى بشىء من التفصيل عند : د . زين العابدين ناصر - المرجع السابق ذكره ، ص ٢٠٣ ومابعدها .

ـ ورغم التعديلات التي طرأت على الضريبة العامة على الدخل منذ تطبيقها عام ١٩٥٠ الا أن الاحصائيات المتاحة تشير الى انخفاض حصيلتها بشكل مستمر[١]، ويرجع ذلك الى أسباب كثيرة منها : ارتفاع سعرها وخصوصا على الشرائح الأخيرة منها ، وعدم كفاءة نظم ربطها وتحصيلها وقصر وعائها على أوعية الضرائب النوعية ، وارتفاع حد الاعفاء مع انخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي بصفة عامة مما يؤدى الى حصر ممولى هذه الضريبة فى نطاق محدود[٢].

ـ وقد نظم القانون الحالى ١٥٧ ـ ١٩٨١ الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة فى الباب الخاص (الكتاب الأول منه) حيث وردت هذه الأحكام فى المواد من ٩٥ الى ١١٠٠٠

وسوف يكون تناولنا لهذه الأحكام فى فصلين :
الأول : فى نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منها.
الثانى : فى وعائها وأحكام ربطها وتحصيلها .

---

(١) ففى خلال الفترة من عام ٦٠ / ١٩٦١ الى عام ١٩٨٠ انخفضت نسبة هذه الضريبة فى جملة حصيلة الضرائب من ٢ر٤ ٪ فى أول الفترة الى ٦ر٪ فى نهايتها ٠٠ راجع فى ذلك :" نظام الضرائب : الحاضر والمستقبل" من سلسلة دراسات " مصر حتى عام ٢٠٠٠" والتى تصدرها المجالس القومية المتخصصة ، القاهرة ، ١٩٨٣ ، ص ٧٨ ، ص ٨١ .

(٢) راجع: د . محمد أحمد الرزاز " رؤية لمستقبل الضرائب فى تمويل الانفاق العام فى البلاد الآخذة فى النمو ـ مع التطبيق على مصر" ـ فى مجلة القانون والاقتصاد الصادرة عن مجلة الحقوق جامعة القاهرة ـ العدد الخاص =

الفصل الأول

نطاق الضريبة والاعفاءات المقررة منهـا

أوضحت المادة ٩٥ نطاق الضريبة ، بينما وردت الاعفاءات المقررة منها في المادتين ١٠٠ ، ١٠١ . . وىرى ايضاح خصائص هذه الضريبة قبل أن نتناول النطاق والاعفاءات . . وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل الى مباحث ثلاثة :

الأول : في خصائص الضريبة .

الثاني : نطاقها ، والثالث : في الاعفاءات المقررة منها .

المبحث الأول

خصائص الضريبة

من مجموع الأحكام المنظمة للضريبة على الدخل يمكن استنباط خصائصها التالية :

١ - هي ضريبة مباشرة عامة :

فهي مباشرة لأن من يتحمل بعبئها هو الممول نفسه ولا يمكنه أن ينقل هذا العبء الى الآخرين ، كما أنها تسرى أساسا على وعاء يتميز بالاستقرار والانتظام النسبي وهو الدخل الذى يحصل عليه الشخص المكلف بأدائها .. واذا كانت الضرائب على الدخل والتي سبق عرض أحكامها حتى الآن تعتبر ضرائب نوعية لأن كلا منها يفرض على نوع

- بمناسبة العيد المئوى للكلية ، القاهرة ١٩٨٣ ، ص ٩٤٦ وما بعدها .

بذاته من أنواع الدخول ينتج من مصدر معين ، فان الضريبة الحالية تعتبر ضريبة عامة لأنها تسرى على مجموع الدخول التي يحصل عليها المكلف من كافة المصادر الخاضعة للضرائب النوعية ..

٢ - تعتبر ضريبة تكميلية على الايراد الكلي :

لأنها - كما ذكرنا حالا - تفرض على مجموع الايرادات الناتجة من كافة المصادر بجانب الضرائب النوعية الأخرى وليست بديلا عنها بل مكملة لها . وكأن المشرع قد أراد بها معالجة القصور في الضرائب النوعية المفروضة على مصادر الدخل المختلفة .. ولقد نص المشرع أيضا على سريان هذه الضريبة على بعض الايرادات التي لم يسبق خضوعها لضرائب نوعية كما هو الحال بالنسبة لتوزيعات شركات المساهمة التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون ، حيث يخضع ٥٠ ٪ منها لهذه الضريبة وفقا للشروط المنصوص عليها في القانون [(١)] .

٣ - هى ضريبة سنوية :

وهي بذلك تتفق مع بعض الضرائب النوعية كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح المهن الحرة ولكنها تختلف عن بعض الضرائب الأخرى كالضريبة على ايرادات القيم المنقولة والتي تفرض على كل توزيع يتم في أي وقت خلال السنة .. وقد ورد النص صراحة على هذه الخاصية في المادة (٩٦) حيث نصت على أن " يحدد سعر

---

(١) راجع: د. حسن كمال: " الضرائب على الدخل" - القاهرة ١٩ - ص ٢٧٢ .

الضريبة سنويا على النحو الآتي ....". ومن ثـــم فان الضريبة تفرض على صافي الايراد الكلي المتحقـــق خلال السنة السابقة فيما عدا حالتي الوفاة أو انقطـــاع التوطيـــن .

٤ - تفرض على صافي الايراد الكلـــي :

أى أنها تفرض على مجموع الدخل المتحقق خـــلال السنة السابقة بعد مراعاة حدود الاعفاءات المقررة والمبالـغ واجبة الخصم بنص القانون ..

٥ - ضريبة تصاعدية الشرائـــح :

فسعرها تصاعدى كما نصت على ذلك المادة ٩٦ حيـث قسم المشرع الوعاء الخاضع لها الى ثلاث وعشرين شريحـة الأولى منها (حتى ٢٠٠٠ جنيه معفاة) ويتدرج السعـر بعد ذلك من ٨ ٪ على الشريحة الثانية الى ٦٥ ٪ علـــى الشريحة الأخيرة وسنوضح ذلك تفصيلا فيما بعد عنـــد تناولنا لسعر الضريبـة .

٦ - ضريبـة شخصيـــة :

فهي تفرض على ما يحققه الأشخاص الطبيعيـــون من صافي الايراد الكلي السنوى . وقد نصت على ذلـــك المادة ٩٥ . كما أنها تأخذ في الاعتبار كافة العوامـــل والظروف المتعلقة بشخص الممول (اعفاء الحد الأدنـــى اللازم للمعيشـة ، خصم النفقات والأعباء التي لا تعتبـــر عبئا على وعاء أى ضريبة نوعية أخرى ،كما أنها تأخـــذ بمبدأ التصاعد الضريبي في سعرها) ..

٧ - تربط بناءً على الاقرارات السنوية التي يقدمها الممول (الاقرار السنوى المتعلق بها بعد الاقرارات التـــى يقدمها بالنسبة للضرائب النوعية بشهر حتى يمكن خصم ما سدد عن نفس السنة من ضرائب نوعية من وعائهـا).

٨ - تجمع بين مبادىء التبعية السياسية والاجتماعيـــة والاقتصاديـــة :

فهى تسرى على كافة المصريين أيا كانت محـــال اقامتهم (التبعية السياسية) ، وتسرى كذلك علـــى الأجانب المتوطنين فى مصر حتى لو كانت دخولهـــم ناتجة عن مصادر خارج مصر (التبعية الاجتماعيـــة) أيضا فانها تفرض على الأجانب غير المتوطنين فى مصر عن دخولهم التى تنتج فى مصر (التبعيـــة الاقتصاديـــة) (١).

- . - . - . - . - . -

المبحث الثاني

نطـــاق الضريبـــة

وضحت هذا النطاق المادة ٩٥ عندما نصت علـــى أن " تفرض ضريبة عامة على صافي الايراد الكلى الذى يحصـــل عليه الأشخاص الطبيعيـــون ".

ويقصد بالايراد فى تطبيق أحكام هذا الباب الايـــراد الخاضع لاحدى الضرائب النوعية بما فى ذلك ايراد الأراضـــى

(١) راجع : د. عادل حشيش . المرجع السابق ص ٢٢٤ .

الزراعية وايراد العقارات المبنية وكذلك الايرادات الآتية :

١ - توزيعات شركات الأموال المنصوص عليها في الكتاب الثاني من هذا القانون التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون .

٢ - نصيب الشريك الموصى في أرباح حصة التوصية التي تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باسم الشركة وذلك بعد خصم هذه الضريبة من هذا النصيب .

٣ - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات المعفاة طبقا للمادة الخاصة من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بالتعمير .

٤ - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح والتوزيعات المحققة من المشروعات المتمتعة باعفاءات ضريبية وفقا لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المشار اليه وذلك بعد انقضاء مدة الاعفاء المقررة للمشروع ، ومع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة للمستثمر العربي والأجنبي" .

ويلاحظ أن هذه المادة بفقرتيها قد ركزت على أمرين أساسيين ، أولهما : تحديد طبيعة الأشخاص الخاضعين للضريبة ، وثانيهما : تحديد الايرادات الخاضعة لهما :

أولا : الأشخاص الخاضعون للضريبة :

وكما هو واضح من نص الفقرة الأولى فان الخاضعين للضريبة العامة على الدخل هم الأشخاص الطبيعيون مصريين

كانوا أو أجانب (وذلك وفقا لما سبق أن ذكرناه ونحن بصدد ايضاح خصائص هذه الضريبة) ، وذلك بعد تجميع دخولهم الخاضعة لضرائب نوعية لتكون الايراد الكلي الخاضع للضريبة . وعلى ذلك فان الأشخاص المعنوية (أو الاعتبارية) لا يخضعون لها حتى ولو توافرت بالنسبة لهم شروط الخضوع لكل أو بعض الضرائب النوعية . .

ويلاحظ أن هذا النص يختلف عن النص المقابل له في القانون القديم (م/ ١ من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩) [١] حيث أن النص الجديد قد سوى في المعاملة بين المصريين والأجانب سواء كانوا متوطنين أم غير متوطنين في مصر بالنسبة للخضوع للضريبة .

ولما كان مناط الخضوع للضريبة هو الحصول على ايراد خاضع لاحدى الضرائب النوعية في مصر ، فانه على الرغم من اختلاف النصين [٢] ، الا أن هذا المعيار للخضوع للضريبة يجعلنا نصل الى نتيجة مؤداها المساواة بين

---

(١) كانت هذه المادة تنص على أن " تفرض ضريبة عامة على الايراد وتسرى على صافى الايراد السنوى الكلى للأشخاص الطبيعيين المصريين أيا كان موطنهم والأجانب المتوطنين فى جمهورية مصر العربية حتى لو كانت ايراداتهم ناتجة عن مصادر خارج مصر ، أما الأجانب غير المتوطنين فى مصر فلا يخضعون للضريبة الا على ذلك الجزء من الايراد الذى نتج فى مصر " .

(٢) كان يبدو من ظاهر النص القديم أن المشرع يخضع ايراد المصريين حتى لو كان هذا الايراد قد تحقق خارج جمهورية مصر العربية .

المصرى والأجنبى فى الخضوع للضريبة ، وقد استقر الفقه والتطبيق العملى على أن ايرادات المصريين والأجانب[1] لا تخضع للضريبة الحالية الا اذا كانت هذه الايرادات قد سبق خضوعها للضرائب النوعية المصرية ..

- واذا تعدد الأشخاص الذين تتوافر فيهم شروط الخضوع للضريبة فى أسرة واحدة ، تعددت الضرائب المربوطة ، وذلك لأن الضريبة الحالية فى التشريع الضريبى المصرى تفرض على دخل الفرد وليس على دخل الأسرة باعتبارها وحدة اقتصادية واجتماعية مشتركة فى الانتاج والمعيشة بصرف النظر عن كون الشخص من الذكور أو الاناث ، من البالغين أو القاصرين ، من كاملى الأهلية أو ناقصيها . ولا شك أن هذا الوضع يضعف من الحصيلة نظرا لتمتع كل فرد داخل الأسرة الواحدة باعفاء الحد الأدنى للمعيشة ، ومن هنا يرى جانب من الفقه أنه ربما كان من الأفضل تحقيقا للعدالة الضريبية أن تفرض الضريبة على دخل الأسرة كوحدة متكاملة كما تأخذ بذلك بعض التشريعات الأجنبية (٢) .

---

(١) : المتوطنون فى مصر .

(٢) لمزيد من التفصيل حول هذه النقطة راجع: د . السيد عبد المولى - المرجع السابق ص ٣٨٥ - وكذلك حكم محكمة النقض الصادر فى ١٤/١/١٩٧٠ - ٢١ - ٧٩ .
- أيضا راجع : د . على عباس عياد : " وحدة ربط الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعية" بحث منشور فى مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية - المجلد ٩ - العدد الأول - يناير ١٩٧٠ ص ٢٥١ ومابعدها .

- واذا كان مبدأ التبعية السياسية الذى تأخذ به الضريبة الحالية يعنى اخضاع ايرادات المصريين أيا كان محل اقامتهم أو توطنهم وبصرف النظر عن المكان الذى مارسوا فيه نشاطهم ، فان أخذ هذا المبدأ على اطلاقه يعتبر فرضا نظريا أكثر منه فرض عطى يمكن تطبيقه حيث يصعب تطبيق التشريع المصرى على المصريين المقيمين فى الخارج ، وحتى ان حدث ذلك فان أثره سيكون سلبيا فيما يتعلق بالحد من نشاط المصريين وهجرتهم الى الخارج .

ورغم ذلك ، فان هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها بعقد الاتفاقيات الدولية تلافيا لحدوث الازدواج الضريبى الدولى فى هذا المجال .

- أما بالنسبة للأجانب ، فالمتوطنون منهم فى مصر يعاملون كالمصريين من حيث الخضوع للضريبة أى أن الضريبة تسرى على ايرادهم الكلى حتى لو كان كله أو بعضه قد نتج من مصادر خارج مصر ، وقد حددت المادة (٢) من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (المعدلة بق ٧٧ لسنة ١٩٦٩) أن الأجنبى يعتبر متوطنا بمصر اذا اتخذ من مصر محلا لاقامته الرئيسية أو اذا كانت مصالحه الرئيسية فى مصر. ولا تعتبر الاقامة رئيسية الا اذا توافر فيها عنصر الاستقرار أى الاستمرار فى الاقامة على وجه الاعتياد ولو تخللتها فترات غيبة متقاربة (١).

(١) راجع المذكرة التفسيرية للمشروع التمهيدى للقانون المدنى بصدد المادة (٤٠) منه .
- وأنظر كذلك التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب على المادة الأولى من القانون القديم رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

أما غير المتوطنين من الآجانب فان نطاق سريان الضريبة عليهم يتمثل فى ذلك الجزء من ايراداتهم التى نتجت فى مصر ويكون خاضعا لضريبة نوعية استنادا الى مبدأ التبعية الاقتصادية .

مثال للاسترشاد : استفتى مجلس الدولة - ادارة الفتوى والتشريع بوزارة المالية والاقتصاد - بشأن مدى خضوع أحد المموليين يعمل مراسلا لجريدة أجنبية فى مصر وبلاد الشرق الأوسط ، والمكان الذى يزاول عمله فيه ويقيم فيه هو وزوجته وأولاده موجود بمصر وكان يغادر مصر الى غيرها من بلاد الشرق لمدد مختلفة ويقيم فى مصر نصف السنة تقريبا ويقضى سائر السنة فى البلاد المذكورة ، ويتقاضى مرتبا أسبوعيا تودعه له الجريدة التى يعمل لها فى حسابه بالخارج ويسحب منه ما يريد عن طريق أحد البنوك فى مصر . فأفتى المجلس بأن هذا الممول يعتبر مقيما فى مصر اقامة عادية طالما أنه يستقر فيها نصف العام ويعود اليها من أسفاره التى تستغرق بقية السنة ، فهو قد اتخذ من مصر مستقرا ولعمله ولأهله - حتى ولو لم يكونوا يصحبونه فى أسفاره الى سائر بلاد الشرق الأوسط وكان يصرف ما يحتاجه من مرتبه فى مصر .

وخلصت الفتوى من هذه الوقائع الى أن الممول يعتبر متوطنا فى مصر فى حكم المادة الثانية من القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ومن ثم تفرض عليه الضريبة العامة على الايراد سواء ما نتج منه من مصادر مصرية وما نتج منه من مصادر خارج مصر " (١) .

---

(١) راجع أمثلة أخرى عند : حسن الغرباوى . . وآخرون "ضرائب الدخل . ." مرجع سابق - ص ٢٧٧ ومابعدها .

ثانيا : الايرادات الخاضعة للضريبة :

وفقا لنص الفقرة الثانية من المادة ٥٩ سالفة الذكر، يمكن القول أن الايرادات التي يشملها نطاق الضريبة تتمثل في نوعين : الأول : الايرادات الخاضعة للضرائب النوعية ، الثاني : بعض الايرادات الأخرى التي لاتخضع لضريبة نوعية .

١ - الايرادات الخاضعة للضرائب النوعية :

وهذه الايرادات - وفقا للتشريع الضريبي المصرى - هي :

- الايرادات العقارية (من الأراضي الزراعية والعقارات المبنية) .
- الايرادات الناتجة من رؤوس الأموال (القيم المنقولة) .
- الايرادات المتمثلة في الأرباح التجارية والصناعية .
- المرتبات والأجور وما في حكمها .
- الايرادات المتمثلة في أرباح المهن غير التجارية .

ولما كان مناط خضوع هذه الايرادات للضريبة العامة على الدخل هو خضوعها للضرائب النوعية فان المعفى من هذه الايرادات من الخضوع لنطاق هذه الضرائب النوعية لا يدخل في نطاق الضريبة التي نحن بصدد دراستها . واذا كان الاعفاء مؤقتا بمدة ، فانها تدخل في نطاق الضريبة العامة على الدخل بعد زوال الاعفاء بانتهاء المدة .

ومع ذلك نجد بعض الاستثناءات على ما تقدم ، حيث نص المشرع صراحة على عدم خضوع بعض الايرادات

للضريبة العامة على الدخل بالرغم من خضوعها للضرائب النوعية ، وهذه الاستثناءات هي :

أ - اجمالي قيمة التصرفات العقارية والذى يخضع لضريبة خاصة بسعر ٥ ٪ وبدون أى تخفيض (وفقا لنص المادة ١٩) ، فقد نص المشرع صراحة في الفقرة الأخيرة من هذه المادة على عدم سريان الضريبة العامة على الدخل فيهذه الحالة (١) .

ب - الأرباح الناتجة من الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية ، هذه الأرباح ربطها المشرع بضريبة الأطيان طبقا لأوضاع وشروط خاصة ، الا أنه طبقا للمادة ٢٢ من القانون الحالي فان هذه الأرباح لا تخضع للضريبة العامة على الدخل ..

جـ - المبالغ التي تدفع للخبراء الأجانب أيا كانت جهة أو هيئة استخدامهم ، فانه وفقا للمادة ٥٩ تخضع هذه المبالغ لضريبة خاصة مقدارها ١٠ ٪ وبدون أىتخفيض وبشرط ألا تزيد مدة استخدامهم على ستة أشهر متصلة أو متقطعة .. كما أن البند الثاني من نفس المادة

---

(١) والواقع أن المشرع الضريبي لم يكن بحاجة لهذا النص لأن هذه الضريبة المنصوص عليها فى المادة ١٩ تعتبر ضريبة رأسمالية مفروضة على قيمة رأس المال وليست مفروضة على أرباح ناتجة عنه ، ومن ثم فانها لا تدخل في نطاق الضريبة العامة على الدخل ..

قد أخضع المبالغ التي يحصل عليها العاملون الخاضعون للضريبة في وحدات الجهاز الاداري للدولة والحكم المحلي والهيئات العامة ووحدات القطاع العام والعاملين بكادرات خاصة علاوة على مرتباتهم الأصلية من أي وزارة أو هيئة عامة أو أي جهة ادارية أو وحدة من وحدات الحكم المحلي أو القطاع العام غير جهات عملهم الأصلية . هذا وقد نص المشرع صراحة في الفقرة الأخيرة من هذه المادة على عدم خضوع المبالغ المنصوص عليها في هذه المادة للضريبة العامة على الدخل .

د ـ ما نصت عليه المادة ٨٠ من القانون على اخضاع مبالغ مكافآت الارشاد أو التبليغ عن أي جريمة من جرائم التهرب المعاقب عليها قانونا ، وكذلك المبالغ التي يحصل عليها الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط خاضع ايراداتها للضريبة على الأرباح غير التجارية ـ لضريبة خاصة بسعر ٢٠ ٪ بدون أي تخفيض .

وفي الفقرة قبل الأخيرة من هذه المادة ، نص المشرع صراحة على عدم خضوع المبالغ السالف ذكرها للضريبة العامة على الدخل . .

٢ ـ بعض الايرادات التي لا تخضع لضريبة نوعية :

وتمثل هذه الايرادات النوع الثاني الخاضع للضريبة العامة على الدخل رغم أنها لا تخضع لضريبة نوعية باسم الممول ، وقد ورد النص عليها في صلب المادة ٩٥ / ٢ ، وهي :

أ ـ توزيعات شركات الأموال التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون : وهذه التوزيعات تعتبر أرباحا

لهذه الشركات ومن ثم فان الضريبة تفرض عليها باسم الشركة ، الا أن اختلاف الشخصية القانونية للشركة عنها بالنسبة للمساهمين فيها من الأشخاص الطبيعيين من ناحية ، وكذلك عدم اخضاع المشرع هذه التوزيعات لدى هؤلاء الأشخاص للضريبة على ايرادات القيم المنقولة أو لضريبة نوعية أخرى ، وهو الأمر الذى كان يقتضى عدم خضوع هذه الايرادات للضريبة العامة على الدخل ،الا أن المشرع قد أخضعها صراحة لهذه الضريبة الأخيرة كاستثناء على القاعدة العامة .

ب ـ نصيب الشريك الموصى فى أرباح حصة التوصية والتى تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عليها باسم الشركة بعد خصم هذه الضريبة من هذا النصيب. ولما كان هذا النصيب غير خاضع لضريبة نوعية باسم الممول (وان كان خاضعا للضريبة على الأرباح التجارية باسم الشركة) فان ذلك كان يقتضى ـ وفقا للقاعدة العامة ـ ألا يخضع للضريبة العامة على الدخل ،الا أن المشرع أخضعه لها صراحة وفقا لنص المادة ٩٥ .

جـ ـ ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات المعفاة طبقا للمادة الخامسة من القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بالتعمير .

ولما كانت هذه الأرباح متمتعة بالاعفاء فى نطاق الضريبة النوعية ، ومن ثم لا تسرى عليها الضريبة العامة على الدخل تبعا للقاعدة العامة ،الا أن المشرع قد أخضعها لها استثناء على الأصل العام ..

د - ما يؤول الى الأشخاص الطبيعيين من الأرباح والتوزيعات المحققة من المشروعات المتمتعة باعفاءات ضريبية وفقا لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ (والمعدل بق ٣٢ لسنة ١٩٧٧) ، وذلك بعد انقضاء مدة الاعفاء المقررة للمشروع ، ومع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة للمستثمر العربي والأجنبي .

وهذه الأرباح والتوزيعات لا تخضع بعد انتهاء مدة الاعفاء لضريبة نوعية باسم المستفيدين منها ، وكان واجبا طبقا للقاعدة العامة عدم خضوعها للضريبة العامة على الدخل ، الا أن المشرع قد أخضعها صراحة لها كاستثناء على الأصل العام[1] .

---

(١) هذه الاستثناءات الأربعة (أ ، ب ، جـ ، د) تعد تقنينا لما استقر عليه العمل بموجب التعليمات التفسيرية للمادة (٦) من ق ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .
- وقد صدرت تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب تقضي بعدم اخضاع بعض الأرباح المستحقة للشركاء في المنشآت الفندقية (الخاضعة لأحكام القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣) للضريبة العامة على الدخل خلال فترة الاعفاء المقررة .
راجع هذه التعليمات التفسيرية رقم (٤) لسنة ١٩٨٤ والصادرة في ١٩٨٤/٥/١٧ - انظر مجموعة بدران في قوانين الضرائب في مصر - الطبعة الرابعة - المجلد الأول - القاهرة - ١٩٨٨- ص ١٣٢٢ .

وبعد دراستنا للأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة العامة على الدخل واعمال الاستثناءات التي قررهـا المشرع برغم خضوعها لضرائب نوعية ، يمكن القول أن أوعية الضرائب النوعية لا تتطابق مع وعاء الضريبة العامة على الدخل .

المبحث الثالث

الاعفاءات المقررة من الضريبة

ـ اضافة الى بعض المبالغ واجبة الخصم ـ كتكاليف ـ من وعاء الضريبة الحالية [1] ، قرر المشرع بعض الاعفاءات منها ، ورد النص عليها في المواد ١٠٠ ، ١٠١ ، ٩٦ من القانون الحالي .

ـ وقد قررت المادة ١٠٠ المبدأ العام المنظم للاعفاء من الضريبة ، أما المادة ١٠١ فقد حددت حالات الاعفاء ذات الطبيعة السياسية والاقتصادية ، وأما المادة ٩٦ والمتعلقة بايضاح سعر الضريبة فقد ورد بها حدود الاعفاء للأعباء العائلية (ذات طبيعة اجتماعية) . .

أولا : المبدأ الأساسي المنظم للاعفاء من الضريبة :

وقد قررته المادة (١٠٠) كما ذكرنا عندما نصت على أنه " مع عدم الاخلال بحكم المادة ٩٥ من هذا القانون ،

---

(١) ستكون هذه التكاليف ضمن دراستنا للفصل التالي المتعلق بتحديد وعاء الضريبة وتحصيلها .

لا تسرى الضريبة الراهنة على ايرادات معفاة من ضريبة نوعية" (١) .

ـ وتجدر الاشارة الى أن هذه المادة جديدة لا يوجد مقابل لها فى القوانين السابقة ، رغم أن ما ورد بها كان مأخوذا به فى التطبيق رغم عدم وجود النص فى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

ـ وطبقا للفقرة الثانية من المادة (١٥٠) من القانون الحالى .. " لا يتمتع الممول فى حالة تعدد الأوعية النوعية التى يجاوز مجموعها حد الاعفاء الا باعفاء واحد وفى الوعاء الذى يختاره فى اقراره السنوى على أن يستكمل حد الاعفاء من الوعاء الآخر اذا لزم الأمر .

ثانيا : الاعفاءات السياسية :

ـ وفقا لنص المادة (١٠١) يعفى من الضريبة :

١ ـ السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة .

ـ ويتضح من هذا النص أنه يشترط للتمتع بالاعفاء ما يأتى :

---

(١) وهذا المبدأ يتفق مع ما سار عليه القانون الضريبى الايطالى والذى لا يخضع لوعاء الضريبة الحالية سوى مجموع الايرادات الخاضعة لضرائب نوعية .
انظر : د . عادل حشيش : الوسيط فى الضرائب على الدخل ـ مرجع سابق ذكره ص ٢٤٨ .

- أن يكون المستفيد منتميا الى الطوائف التى ورد ذكرها بالنص دون غيرهم وهم الممثلون السياسيون والقنصليين ، ولا يمتد الاعفاء الى أسرهم أو حاشيتهم.

- أن يكون المستفيد أجنبيا ، ومن ثم فرعايا جمهورية مصر العربية لا يستفيدون منه .

- أن تكون المعاملة بالمثل ، ويقتضى ذلك أن توجد ضريبة عامة على الايراد أو ما يقوم مقامها فى بلد الأجنبى ، وأن يتقرر اعفاء المصريين من أعضاء السلك السياسى والقنصلى منها .

- أن يقتصر الاعفاء على ما يحصل عليه هؤلاء بصفتهم هذه (١) .

ثالثا : الاعفاءات الاقتصادية :

وقد نصت عليها المادة ١٠١ فى بندها الثانى حيث يعفى من الضريبة الحالية أيضا : الفنيون والخبراء الأجانب المتوطنون فى مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو احدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة لايراداتهم الناتجة

---

(١) وقد عقدت جمهورية مصر العربية عدة اتفاقات ثنائية مع بعض الدول بهدف تقرير الاعفاء المتبادل لبعض فئات العاملين بالسفارة والقنصليات من غير الفئات السابقة ، الى جانب الاتفاقات التى عقدت مع بعض الهيئات مثل هيئة الأمم ووكالاتها وفروعها ..
راجع : د . حسن كمال - المرجع السابق - ص ٢٧٨ .

من مصادر خارج جمهورية مصر العربية .

ـ ويشترط للاستفادة من هذا الاعفاء ما يأتي :

● أن تتوافر في الخبير أو الفني الأجنبي صفة التوطن في مصر ، ويتحقق ذلك عندما يتخذ من مصر محلا لاقامته الرئيسية أو تتركز فيها مصالحه الرئيسية . ويقتصر الاعفاء عليه وحده فلا يمتد الى أسرته أو حاشيته أو علاقته .

● أن يكون استخدام هؤلاء بناء على طلب الجهات المذكورة بالنص ، ويلاحظ مدى اتساع دائرة هذه الجهات .

● يقتصر الاعفاء على ما يتقاضونه من ايرادات نتجت خارج مصر ، أما ما يحصلون عليه من ايرادات داخل مصر ، فانها تخضع للضرائب النوعية وبالتالي للضريبة العامة على الايراد .

ـ وقد استحدث المشرع في هذا الاتجاه اعفاءات جديدة تنصب على المبالغ المدفوعة في مصر وتشمل تلك التي يتقاضاها الخبراء الأجانب أيا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت اشرافها لمدة لا تتجاوز ستة أشهر في السنة متصلة كانت أو متقطعة (م ٥٩) ، وكذلك المبالغ التي يتقاضاها الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة أو نشاط من المهن والأنشطة الخاضعة لأحكام ضريبة المهن غير التجارية (وهؤلاء يخضعون لضريبة خاصة بمعدل ٢٠ ٪ وفقا للمادة ٨٠ من القانون) ، وكذلك المبالغ التي يتقاضاها الممول كمكافأة عن الارشاد أو الابلاغ عن أية جريمة من جرائم التهرب (بنفس النسبة أي ٢٠ ٪ وفقا لذات المادة) .

رابعا : الاعفاءات الاجتماعية :

- مراعاة للظروف الاجتماعية للممول قضت المادة ٩٦ من القانون الحالى باعفاء الشريحة الأولى من المجموع الكلى للايرادات من الضريبة العامة على الدخل ومقدارها ٢٠٠٠ جنيه لمقابلة الأعباء العائلية ونفقات المعيشة ويلاحظ أن هذا الاعفاء مطلق ، أى يتمتع به كل ممول مهما بلغ اجمالى ايراده الصافى الخاضع لهذه الضريبة .

ولم يسمح القانون الحالى (خلافا للقانون القديم)(١) باعفاء آخر للاعباء العائلية .

- ويعنى الاعفاء المقرر فى القانون الحالى أن الممول الذى لا يحقق من مجموع الايرادات الخاضعة لضرائب نوعية دخلا يصل الى ألفى جنيه يعفى كليا من أداء الضريبة ، وأنه يخضع للضريبة بأسعار تصاعدية فيما يزيد عن هذا الحد .

- وفى هذا المجال يدور تساؤل مؤداه : هل يمكن للممول أن يستفيد من الاعفاء المقرر للأعباء العائلية كاملا

---

(١) كان نص المادة ٩ من ق ٩٩ - ١٩٤٩ تسمح بخصم ٧٥ جنيها من صافى الدخل السنوى الكلى للممول للأعباء العائلية عن كل ولد من أولاده وزوجه الذين يعولهم على ألا تتجاوز الاعفاءات فى مجموعها ٣٠٠ جنيه ... واذا زاد الدخل المذكور على ٣٠٠٠ جنيه لا يمنح الممول اعفاء للأعباء العائلية بشرط ألا يقل ما يتبقى له بعد أداء الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه ايرادا ويماثله فى الأعباء".

عن فترة زمنية تقل عن سنة مالية كاملة ؟ وعن الاجابة عن هذا التساؤل نجد اتجاهين : الأول : يذهب الى القول بأن الممول لا يستفيد الا بجزء من الاعفاء اذا تمت محاسبته عن مدة تقل عن السنة ونسبة المدة التى تمت عنها المحاسبة ، ويستند هذا الرأى على أن مبالغ الاعفاء المقررة مقدرة على أساس محاسبة الممول عن سنة كاملة (١) .

- ولا شك أن هذا الرأى فى صالح الاعتبار المالى للخزانة العامة ولكنه ليس فى صالح الممول .

أما الرأى الثانى فيذهب الى تطبيق مبدأ السنوية (أى تطبيق الاعفاء السنوى كاملا لصالح الممول بصرف النظر عن مدة المحاسبة .. ومن الواضح أن هذا الرأى يناصر مصلحة الممول .. وتؤسس وجهة النظر هذه على أن القانون قد سوى بين استحقاق الضريبة بالوفاة وانقطاع التوطن واستحقاقها بانتهاء السنة المالية ، ولو أن المشرع كان يريد اتباع قاعدة النسبية فى اعفاء هذا الحد لنص على ذلك صراحة (٢) .

---

(١) وقد أيدت هذا الاتجاه ، فتوى مجلس الدولة (الشعبة الاقتصادية) - رقم ٢٩٩ فى ١٩٥٤/٧/٨ وكذلك أيدته التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب - تعليمات رقم (٣) للمادة الأولى من ق ٩٩ / ١٩٤٩ بتاريخ ١٩٥٦/٢/٦ .

(٢) راجع فى ذلك د . محمود رياض عطيه : "الوسيط فى تشريع الضرائب" - دار المعارف - القاهرة ، ١٩٦٩ ، ص ٣٣٩ .

وأمام اختلاف هذين الرأيين ، والذى كان أجدى بالمشرع أن يحسمه بنص صريح ، فاننا نؤيد رأيا وسطا يفرق بين الأسباب أو الظروف التي أدت الى عدم اكتمال فترة السنة ، فان كانت ظروفا قهرية كوفاة الممول مثلا وتركه ورثه معالين ، أو كان انقطاعه عن العمل لظروف قهرية كمرض أقعده ، أو انقطاع جبرى أو اضطرارى لتوطن الأجنبى فى مصر ، فان النظرة الانسانية هنا تستلزم محاسبة الممول عن الفترة من السنة التي مارس فيها النشاط فيما يتعلق بالضريبة المستحقة . أما فيما يتعلق بالاعفاء فيكون تقريره كاملا (أى عن سنة مالية كاملة) .

وان لم يتوفر عنصر القهر أو الاجبار أو الاضطرار ، وكان عدم اكتمال فترة السنة قد تم بارادة الممول ورغبته ، فلا بأس فى هذه الحالة من تطبيق مبدأ النسبية وتقرير ما يستحقه من اعفاء للأعباء العائلية وفقا للفترة التى مارس فيها النشاط فعلا ، وذلك رعاية لصالح الخزانة العامة وتمكينا للدولة من مواجهة الانفاق العام المتزايد (1) .

ـ وجدير بالذكر أن نشير الى ضرورة تدخل المشرع بزيادة هذا الحد المقرر للاعفاء للأعباء العائلية نظرا لعظم الاحساس بوطأة التضخم الجامح الذى يشهده الاقتصاد القومى فى الوقت الحاضر والذى يؤدى الى التناقض المستمر فى القوة الشرائية لذوى الدخول المحدودة وهم الكثرة الغالبة من المواطنين . .

---

(1) راجع فى هذا الرأى : د . عادل حشيش . المرجع السابق ـ ص ٢٥٦ .

- وتجدر الاشارة كذلك الى أن المشرع فى ختـام البند الرابع من المادة ٩٥ قد ذكر صراحة وجـوب أن يؤخذ فى الاعتبار الاعفاءات المقررة فى قوانين أخـرى كالقانون رقم ١٩٧٧/٤٣ والمعدل بق ١٩٧٧/٣٢ [1] وكذلك القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ [2] .

---

(١) بشأن استثمار المال العربى والأجنبـى .

(٢) بشأن شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركـات ذات المسئولية المحدودة .

الفصل الثاني

وعاء الضريبة ، ربطها وتحصيلها

- وردت الأحكام المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل في المادتين ٩٧ ، ٩٨ من القانون الحالي ، وبعد هذا التحديد يلتزم الممول بتقديم اقرارات تربط على أساسها الضريبة ، وقد وردت الأحكام المتعلقة بتقديم الاقرارات في المواد ١٠٢ ، ١٠٣ ، ١٠٤ . أما المواد من ١٠٥ الى ١٠٨ فقد وردت بها الأحكام المتعلقة بربط الضريبة . وفيما يتعلق بأحكام أداء الضريبة أو تحصيلها فقد نصت عليها المواد ١٠٩ ، ١١٠ ..

وقبل أن نتناول هذه الأحكام بشيء من التفصيل ، فاننا سنوضح الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها ..

وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل الى المباحث الأربعة الآتية :

<u>المبحث الأول</u> : في الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها .

<u>المبحث الثاني</u> : في الأحكام المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة .

<u>المبحث الثالث</u> : في ربط الضريبة والاقرارات واجبة التقديم .

<u>المبحث الرابع</u> : في أداء الضريبة أو تحصيلها .

المبحث الأول

الواقعة المنشئة لدين الضريبة وسعرها

أولا : الواقعة المنشئة لدين الضريبة :

تتمثل هذه الواقعة في حصول الممول على ايراد سنوى صافى في نهاية السنة الميلادية ، على أن يتجاوز هذا الايراد حد الاعفاء المقرر .

كما أن الضريبة تعتبر مستحقة بوفاة الممول أو بانقطاع توطنه في مصر (م ٩٧) وعلى ذلك يمكن القول بأن الوفاة أو انقطاع التوطن واقعة منشئة للضريبة [1] وطبقا للقواعد العامة تسرى الضريبة حسب السعر المقرر عند تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، أى في آخر يوم في السنة الميلادية التي يتم تحديد ايراداتها الخاضعة للضريبة ، وفي يوم وفاة الممول أو عند بدء انقطاع توطن الأجنبي بمصر .

ثانيا : سعر الضريبة :

وفقا لما جاء بنص المادة ٩٦ (والمعدلة بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣) ، يتحدد سعر الضريبة العامة على الدخل طبقا لأسلوب التصاعد الضريبي بالشرائح كما ذكرنا عند تناولنا لخصائص الضريبة ، وذلك مع استبعاد الشريحة

(١) وقد حكمت محكمة النقض في حكمها الصادر في ١٩٧٤/١/١٩ بأن الاخطار بربط الضريبة العامة على الايراد لا علاقة له بنشوئها وأن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة .

الأولى من الخضوع للضريبة لتمكين الممول من مواجهة الحد الأدنى اللازم للمعيشة على النحو التالي [1] :

الشريحة	الأولى	حتى ٢٠٠٠ جنيه	معفاة [2]
"	الثانية	أكثر من ٢٠٠٠ - ٣٠٠٠ جنيه	بسعر ٨ ٪
"	الثالثة	" " ٣٠٠٠ - ٤٠٠٠ " "	٩ ٪
"	الرابعة	" " ٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ " "	١٠ ٪

---

(١) قبل اجراء هذا التعديل في القانون الحالي ، كان عدد الشرائح خمسا : الاولى وقدرها ٢٠٠٠ جنيه معفاة ، والثانية : من ٢٠٠٠ الى ١٠٠٠٠ جنيه يكون السعر ٨ ٪ عن الألف الأولى ويزداد ١ ٪ عن كل ألف جنيه تالية ، والثالثة : اكثر من ١٠٠٠٠ جنيه وحتى ٥٠ ألف جنيه بسعر ١٨ ٪ عن العشرة آلاف الأولى ويزداد ٢ ٪ عن كل خمسة آلاف جنيه تالية ، والرابعة : أكثر من ٥٠ ألف جنيه وحتى ٧٥ ألف جنيه بسعر ٣٢ ٪ عن العشرة آلاف الأولى ويزداد بواقع ٥ ٪ على كل خمسة آلاف جنيه تالية ، والخامسة : أكثر من ٧٥ ألف بسعر ٥٠ ٪ .

- وقد استهدف التعديل الأخير بعق ٨٧ لسنة ١٩٨٣ زيادة قيمة الشرائح مع خفض السعر تحقيقا للعدالة وخفض العبء الضريبي للحد من التهرب الضريبي .

(٢) في القانون القديم ٩٩ - ١٩٤٩ كانت الشريحة الأولى المعفاة ١٢٠٠ جنيه (م ١١) .

الشريحة الخامسة	أكثر من ٥٠٠٠–٦٠٠٠ جنيه	بسعر ١١٪
" السادسة	" " ٦٠٠٠–٧٠٠٠ "	" ١٢٪
" السابعة	" " ٧٠٠٠–٨٠٠٠ "	" ١٣٪
" الثامنة	" " ٨٠٠٠–٩٠٠٠ "	" ١٤٪
" التاسعة	" " ٩٠٠٠–١٠٠٠٠ "	" ١٥٪
" العاشرة	" " ١٠٠٠٠–٢٠٠٠٠ "	" ١٨٪
" الحادية عشرة	" " ٢٠٠٠٠–٢٥٠٠٠ "	" ٢٢٪
" الثانية عشرة	" " ٢٥٠٠٠–٣٠٠٠٠ "	" ٢٤٪
" الثالثة عشر	" " ٣٠٠٠٠–٣٥٠٠٠ "	" ٢٦٪
" الرابعة عشر	" " ٣٥٠٠٠–٤٠٠٠٠ "	" ٢٨٪
" الخامسة عشر	" " ٤٠٠٠٠–٤٥٠٠٠ "	" ٣٠٪
" السادسة عشر	" " ٤٥٠٠٠–٥٠٠٠٠ "	" ٣٢٪
" السابعة عشر	" " ٥٠٠٠٠–٦٠٠٠٠ "	" ٣٥٪
" الثامنة عشر	" " ٦٠٠٠٠–٦٥٠٠٠ "	" ٤٠٪
" التاسعة عشر	" " ٦٥٠٠٠–٧٠٠٠٠ "	" ٤٥٪
" العشرون	" " ٧٠٠٠٠–٧٥٠٠٠ "	" ٥٠٪
" الواحد والعشرون	" " ٧٥٠٠٠–١٠٠٠٠٠ "	" ٥٥٪
" الثانية والعشرون	" " ١٠٠٠٠٠–٢٠٠٠٠٠ "	" ٦٠٪
" الثالثة والعشرون	" " ٢٠٠٠٠٠ جنيه	بسعر ٦٥٪ [1].

---

(١) في ظل القانون القديم (٩٩ - ١٩٤٩) كان الحد الأقصى يصل الى ٨٠٪ فيما زاد على مائة ألف جنيه بينما وقف هذا السعر عند ٦٥٪ فيما زاد على مائتى ألف جنيه في القانون الحالى ..

المبحث الثانـي

تحديـد وعـاء الضريبـة

ـ تناولت المواد ٩٧ ، ٩٨ ، ٩٩ بيان الأحكـام الخاصة المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل .

ـ ويلاحظ أن المادة الأولى منها قد نصت علـى أن " تستحق الضريبة فى أول يناير من كل سنة كما تستحق بوفـاة الممول أو انقطاع توطن الأجنبى فى مصر" . ويستفاد مـن هذا النص أن القاعدة العامة هى محاسبة الممول علـى أساس ما تحقق له من ايراد كلبى عن سنة ميلادية كاملـة الا فى حالتى الوفاة أو الانقطاع للتوطن فانه يحاسب علـى أساس فترة النشاط أو التوطـن .

ـ وتسرى هذه القاعدة حتى على الأجنبى غيـر المتوطن فى مصر والذى يخضع للضريبة العامة على الدخـل بمناسبة حصوله على ايراد خاضع لضريبة نوعية فى مصـر . ومثال ذلك الأجانب الذين يفدون الى البلاد كالعلمـاء والخبراء الذين يعملون لفترة محدودة من السنة ويـؤدون خدمات مقابل أتعاب معينة كما تسرى قاعدة السنوية ، سـواء كان الممول يباشر نشاطه الخاضع للضريبة طوال السنـة ، أم كان يباشره بحكم طبيعة العمل وظروفه فى بعض شهـور السنة دون البعض الآخـر(١) .

ـ أما فى المادة الثانية (٩٨) فقد قررت مبدأ أساسيا لتحديد وعاء الضريبة يتمثل فى أن المحاسبة تكون على أسـاس

---

(١) راجع: د . عادل حشيش ، المرجع سابق الذكـر ، ص ٢٣٥ ، ص ٢٣٦ .

" صافي الايراد ". ومع ذلك فقد استثنت بعض الحالات الخاصة منه حيث قررت : " تسرى الضريبة على صافى الايراد المنصوص عليه فى المادة (٩٥) من هذا القانون طبقا للقواعد المقررة لتحديد أوعية الضريبة النوعية ، مع مراعاة ما يلي :

١ - يحدد ايراد الآراضى الزراعية على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة الأطيان بعد خصم ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف .

كما يحدد ايراد العقارات المبنية على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية على أن يخصم ٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف وذلك فى الأحوال التى يتم فيها تحديد القيمة الايجارية دون خصم هذه النسبة .

وتعامل الايرادات الناتجة من تقرير حق الانتفاع معاملة الايرادات الناتجة من الأموال المملوكة ملكية تامة .

ويجوز للممول أن يطلب تحديد ايرادات العقارات على أساس الايراد الفعلى بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقاراته الزراعية أو المبنية .

ويجب أن يقدم هذا الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الاقرارات السنوية وأن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة على الوجه المنصوص عليه فى المادة (٣٦) من هذا القانون والا سقط حقه فى الانتفاع بهذا الحكم ".

٢ - يحدد ناتج الأسهم والسندات التى توزعه شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص على الأشخاص

الطبيعيين على أساس ٥٠ ٪ مما تم توزيعه وذلك بشرط أن تكون الأوراق المالية للشركة مقيدة فى سوق الأوراق المالية".

٣ - يحدد وعاء الأرباح التجارية والصناعية ووعاء المرتبات ووعاء المهن غير التجارية على أساس الوعاء الذى أتخذ أساسا لربط الضريبة النوعية قبل خصم الاعفاء المقرر للأعباء العائلية".

وتخصم خسائر الاستغلال التجارى والصناعى وخسائر الاستغلال المهنى فى سنة تحققها دون غيرها من السنوات وعلى ألا يكون لنقل هذه الخسائر طبقا لحكم المادتين ٢٥ ، ٧٨ من هذا القانون أثر عند تحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل فى السنوات التالية وذلك ما لم يكن للممول فى سنة تحقق الخسارة ايرادات تخضع للضريبة العامة ، ففى هذه الحالة يتم خصم الخسارة من مجموع الايرادات الخاضعة للضريبة العامة على الدخل".

- ومن هذه المادة ببنودها الثلاثة يمكن استخلاص الملاحظات الآتية :

أولا : لتحديد وعاء الضريبة العامة على الدخل ، فانه - وكقاعدة عامة - يتعين الرجوع الى القواعد الخاصة بالضرائب النوعية لتحديد كل من الايرادات الكلية النوعية والتكاليف التى تخصم منها للوصول الى الايرادات الصافية.

ثانيا : فيما يتعلق بتحديد صافى ايرادات الثروة العقارية (أطيان ومبانى) والتى تدخل ضمن وعاء الضريبة الحالية ، نلاحظ أن المشرع قد أجاز للممول أن يختار

بين طريقتين : الأولى وفيها يحدد الايراد العقاري على الأساس الحكمي المنصوص عليه في القانون (أى خصم ٢٠ ٪ كمقابل لجميع التكاليف من الوعاء الاجمالي) والطريقة الثانية وهى أن يتم التحديد على أساس الايرادات الفعلية التي حصل عليها الممول . الا أن اتباع هذه الطريقة الثانية يقتضى شروطا هى :

أ - ضرورة طلب الممول محاسبته على أساس الايراد الفعلي في المدة التي يجب عليه أن يتقدم بالاقرار خلالها ، أى قبل أول ابريل من كل سنة .

ب - ضرورة أن يشمل الطلب جميع العقارات الخاصة بالممول (الزراعية والمبنية) .

جـ - أن يكون لدى الممول دفاتر منتظمة موضحا بها ايراده الاجمالي من عقاراته والتكاليف المدفوعة مقابل الحصول على هذا الايراد (١) .

---

(١) وفى هذا المجال تقضى التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب بما يأتي :
- لما كانت ملكية العقارات لا تنتقل الا بالتسجيل الا أن هذا لا يمنع من مراعاة الظروف التى تطرأ على ملكية العقار وتجعل ايراده من حق غير صاحب التكليف كما في حالات الارث والتصرف بعقد غير مسجل بشرط التأكد من جدية التصرف .
- يحدد ايجار واضعو اليد على الأطيان الزراعية المبيعة لهم من الحكومة بعقود ابتدائية على أساس القيمة الايجارية المحددة بغض النظر عن عدم ربط ضريبة الأطيان عليها .
- لا يدخل ايراد العقارات المبنية المستجدة فى وعاء الضريبة العامة على الدخل الا من تاريخ ربطها بالعوائد

- وتتمثل الايرادات الفعلية للعقارات المبنية في :
الايجارات المستحقة طبقا لعقود الايجار ، المبالغ التي يدفعها المستأجر للمالك كتعويض أو صيانة مما يقع عبؤه أصلا على المالك ، ايراد أى عقار أو جزء منه يكون المالك قد تنازل عنه لصالح بعض المستأجرين من ذوى القربى .

الا أن القيمة الايجارية للمبنى الذى يقيمه الغير على أرض المالك دون أن يؤدى عنه ايجارا لا تدخل في وعاء الضريبة العامة على الدخل ، وذلك في الحالة التي يكون مشروطا فيها بأن يتسلم المالك عقاره في مقابل تعويض يدفعه الى المستأجر عند انتهاء عقد الايجار .

- وجدير بالذكر أن حق الممول في اختيار المحاسبة على أساس الايراد الفعلي هو حق أجازه له القانون ، ومن ثم يكون من حق الممول أيضا أن يعدل عنه في أى وقت اذا تبين أنه في غير صالحه بشرط ألا يكون قد تم ربط الضريبة على أساسه وأن يكون الممول قد قدم اعتراضه في المواعيد القانونية [1] .

أما التكاليف التي يمكن خصمها من الايراد الفعلي فتتمثل في : المبالغ اللازمة لادارة العقار ، وأقساط استهلاك العقار ، العوائد وملحقاتها والتي تخصم أيضا من القيمة الايجارية في حالة المحاسبة بالأسلوب الحكمي ، ويعتبر ربط العوائد في حكم دفعها ...

---

(١) ويرى البعض أنه لا يجوز للممول أن يرجع في اختياره ، راجع : د. عادل حشيش - م . س . ص ٢٣٨ .

- وفى حالة الأطيان الزراعية ، وحيث يحاسب الممول بالأسلوب الفعلى ، فان صافى الايرادات يتحدد على أساس الفرق بين الايرادات الفعلية والمصروفات الفعلية . وتتمثل الأولى فى : قيمة الايجار ، ما يدفعه المستأجر نظير خدمة الات أو مواشى المالك ، ايجار المنازل الخادمة للحقل اذا كان يؤدى عنها ايجار واذا كان المالك هو المستغل للأرض بنفسه فان ثمن بيع المحاصيل يعتبر ايرادا فعليا . أما الثانية (المصروفات) فتتمثل فى : ما يتحمله المالك من مصاريف الصيانة للأدوات ونفقات تطهير الترع والقنوات واستهلاك الآلات الزراعية والمبانى الخاصة بالحقل وذلك فى حالة التأجير للغير ، فان كان المالك مستغلا لأرضه ، فانه يضاف الى ما سبق أثمان التقاوى وأجور العمال .....الخ .

ثالثا : فيما يتعلق بتحديد ايراد ناتج الأسهم الموزعة من شركات المساهمة :

وقد ورد هذا التحديد فى البند الثانى من المادة ٩٨ التى أشرنا إليها . وقد أخضع المشرع هذا الناتج الذى تم توزيعه على الأشخاص الطبيعيين بواقع ٥٠ ٪ فقط وكان الأصل يقتضى أن يخضع هذا الناتج كاملا للضريبة العامة على الدخل الا أن المشرع قضى باخضاع نصفه فقط رغبة منه فى تشجيع الاكتتاب فى الأسهم والسندات التى تصدرها هذه الشركات . هذا وقد اشترط النص للاستفادة من هذا الحكم أن تكون هذه الأوراق المالية قد تم قيدها فى سوق الأوراق المالية (١) .

---

(١) يعتبر اخضاع نتاج الأسهم فى هذه الحالة للضريبة العامة على الدخل استثناء على القاعدة العامة التى تقضى بأن الايراد الذى لا يخضع لضريبة نوعية لا يخضع =

ويلاحظ أنه فيما يتعلق بسائر الايرادات الأخرى التي تخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة (نتاج السندات وأذون الخزانة ومكافآت التسديد والأنصبة التي تدفع لحاملي السندات وغيرهم ، فوائد القروض على اختلاف أنواعها ، نتاج المساهمة في شركات أجنبية لا تعمل في مصر او في شركات مصرية تعمل في الخارج أو عن أوراق مالية أجنبية ، تسديد أو استهلاك رأس المال أثناء حياة الشركة ، فائض التصفية ، حصص التأسيس وحصص أصحاب النصيب ، ايرادات الأوراق الأجنبية ، فوائد الديون أيا كان نوعها وفوائد الودائع والتأمينات النقدية) (١) ... الخ ، فان تحديد ما يدخل منها في وعاء الضريبة العامة على الدخل يتمثل في القيمة التي تقرر وضعها تحت يد المستفيد منها .

رابعا : فيما يتعلق بالأرباح التجارية والصناعية :

ـ وتدخل هذه الأرباح (والتي يحصل عليها الممول الفرد والشريك المتضامن في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وكذلك نصيب الشريك الموصي في أرباح حصة التوصية التي تم ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باسمه) ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل . ويراعى عند ذلك أن يدرج صافي الربح قبل خصم الاعفاء المقرر لمقابلة

= تبعا لذلك للضريبة العامة على الدخل ، وهذا النتاج لا يخضع للضريبة المفروضة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .. راجع في ذلك : د . حسن كمال ـ المرجع السابق ـ ص ٣٩٧ .

(١) راجع تفصيلات هذه الايرادات بالمادة رقم (١) من القانون الحالي والتي وردت في أحد عشر بندا .

نفقات المعيشة والأعباء العائليـة (١) .

- ووفقا لنص البند الثالث من المادة (٩٨) اذا انتهى استغلال المنشأة بخسارة معينة ، فان من حق الممـول أن يخصم هذه الخسارة في سنة تحققها من المجموع الكلـي لايراداته في هذه السنة فقط ، فان تبقى من الخسـارة جزءا فلا يجوز له أن يخصمه من أرباح السنة التاليـة ، فان لم يكن له ايرادات خاضعة للضريبة العامة في السنـة التي تحققت فيها الخسارة ، فقد أجاز له المشرع أن يخصـم تلك الخسارة من المجموع الكلي لايراداته في السنة التاليـة فقـط (٢) .

---

(١) مثال : لو أن ممولا متزوجا ويعول أولادا حقـق أرباحا مما تسرى عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قيمتها ٢٠٠٠ جنيه ، فان ما يخضع للضريبـة على الأرباح التجارية والصناعية هو ١٠٤٠ جنيـه (٢٠٠٠ - ٩٦٠) ، بينما يدخل المبلغ كلـه (٢٠٠٠ جنيه) ضمن وعاء الضريبة العامة علـى الدخل حيث أن لها اعفاءاتها الخاصة بهـا .. راجع : د. حسين كمال - م.س - ص ٣٩٩ .

(٢) مثال : لو أن ممولا خاضعا للضريبة على الأربـاح التجارية والصناعية حقق خسارة من نشاطه التجـارى عن عام ١٩٨٥ مقدارها خمسة آلاف جنيه ، وفـى نفس السنة كانت له ايرادات أخرى تدخل في وعـاء الضريبة العامة على الدخل مقدارها ثلاثة آلاف جنيه فيحق له أن يخصم الخسارة من هذه الايرادات ويتبقى من الخسارة مبلغ ألفين من الجنيهات لا يجوز لـه خصمها من ايرادات عام ١٩٨٦ ولكن يجوز له اجـراء ذلك اذا لم توجد لديه ايرادات تخضع للضريبة العامة على الدخل في عـام ١٩٨٥ .

خامسا : فيما يتعلق بالمرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت والأتعاب والايرادات المرتبة لمدى الحياة

فان ما يدرج منها في وعاء الضريبة العامة على الدخل هو الصافي (قبل خصم أى أعباء للممول) ولكن بعد استبعاد المبالغ التي لم يسبق أن دخلت ضمن وعاء ضريبة المرتبات كاحتياطي المعاش وأقساط الادخار والتأمين ومقابل الحصول على الايراد ..

- وفيما يتعلق بأرباح المهن غير التجارية ، يطبق ذات الحكم السابق ، أى يدرج صافي ربح الممول قبل خصم الاعفاء المقرر لنفقات المعيشة والأعباء العائلية . كما أن ما يحصل عليه الممول هنا (صاحب المهنة الحرة) من ايرادات من الخارج ولا تخضع لضريبة المهن غير التجارية لا يدخل ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل .... واذا انتهت السنة المالية للممول بخسارة ، فان ما سبق أن ذكرناه بشأن ترحيل الخسارة في حالة الأرباح التجارية والصناعية يطبق في هذه الحالة أيضا ..

*** التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة العامة على الدخل :

- ورد بيان هذه التكاليف في المادة (٩٩) من القانون الحالي حيث نصت على أن " يخصم من مجموع الايرادات المبينة في المادة السابقة ما يلي :

١ - ما يكون قد دفعه الممول من :

(أ) فوائد القروض وفوائد الديون التي في ذمته ما لم يكن قد سبق خصمها من وعاء احدى الضرائب النوعية ، ويشترط ألا تكون هذه القروض أو الديون قد عقدت بضمان

أوراق المالية أو ودائع ايراداتها معفاة من الضرائب .

(ب) جميع الضرائب المباشرة التي دفعها الممول خلال السنة السابقة فيما عدا الضريبة العامة على الدخل والضريبة على التركات ورسم الأيلولة على التركات وكذلك الغرامات والتعويضات ومقابل التأخير والمبالغ الاضافية للضريبة . ويعتبر ربط كل من ضريبة الأطيان والضريبة على العقارات المبنية في حكم دفعها ..

(جـ) المبالغ التي سددها مقدما تحت حساب الضريبة النوعية المستحقة عليه على أن تعتبر المبالغ المستردة منها ايرادا في السنة التي يتم فيها الاسترداد .

(د) الضريبة المسددة من واقع اقرار الضريبة النوعية عن ذات السنة المقدم عنها اقرار الضريبة العامة على الدخل على أن تعتبر المبالغ المستردة منها ايرادا في السنة التي يتم فيها الاسترداد .

(هـ) المبالغ التي سددها لأعضاء النقابات المهنية والحرفيين مقابل خدمات أديت له . ويشترط لخصم المبالغ المنصوص عليها في هذه الفقرة من هذا البند ألا يجاوز مجموعها ١٠ ٪ من صافي الدخل الكلي السنوي للممول وبحد أقصى ١٠٠٠ جنيه ، وألا يكون قد سبق خصمها من وعاء أي ضريبة نوعية ، ويكون للممول اثبات سداد هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات [1] .

---

(١) أضيف هذا البند بمقتضى المادة الثانية من ق ٨٧ لسنة ١٩٨٣ على أن يعمل به اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ (م ٣ من ق ٨٧ - ١٩٨٣) - الجريدة الرسمية - عدد ٢٧ في ١٩٨٣/٧/٢٧ .

٣ - (أ) التبرعات المدفوعة للحكومة والهيئات العامة ووحدات الحكم المحلي أيا كان مقدارهـا .

(ب) التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقـا لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي بما لا يجاوز ٧ ٪ من صافي الدخل الكلي السنوى للممول .. ويشترط في خصم جميع التبرعات المنصوص عليها في هذا البند عدم سبق خصمهـا من وعاء أى ضريبـة .

٣ - أقساط الايرادات المرتبة لمدى الحياة وكذلك النفقات الطزم بها الممول قانونا أو تنفيذا لحكم قضائي اذا تقررت بغير مقابل على ألا يجاوز ما يخصم في جميع الأحوال ١٠ ٪ من صافي الدخل الكلي السنوى للممول .

٤ - (أ) أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة ... أو أزواجه أو أولاده على ألا تتجاوز قيمة الأقساط ١٥ ٪ من صافي الايراد الكلي السنوى للممول أو ٢٠٠٠ جنيه أيهما أقل وبشرط ألا يكون قد سبق خصم هذه الأقساط من وعاء ضريبة أخرى .

(ب) المبالغ التي يشترى بها الممول في ذات السنة التي قدم عنها الاقرار أسهما أو مستندات عن طريق الاكتتاب العام الذى تطرحه شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص عند انشائها أو زيادة رأسمالها وكذلك المبالغ التي يشترى بها الممول سندات التنمية الحكومية أو شهادات استثمار أو ادخار أو يودعها أحد البنوك الخاضعة لرقابة البنك المركزى المصرى وذلك كله في حدود ٣٠٠ ٪ من صافي الدخل الكلي السنوى للممول

وحد أقصى (٣٠٠٠ جنيه) سنويـا . وفى جميع الأحوال يشترط أن يتم ايداع سندات التنمية الحكومية أو شهادات الاستثمار أو الادخار أو المبالغ في أحد البنوك المشار اليها في ذات اسنة الشراء مع عدم التصرف فيها لمدة ثلاث سنوات متصلة والا زال ما يتمتع به الممول من اعفاء .

(جـ) وفى جميع الأحوال لا يجوز أن يزيد مجموع الأقساط والمبالغ التي تخصم طبقا للفقرتين (أ) ، (ب) من هذا البند على أربعة آلاف جنيه سنويا " .

- ومن المادة السابقة ببنودها الأربعة ، يمكن استخلاص الملاحظات الآتية :

أولا - أن الصيغة التي وردت بها هذه المادة من ناحية ، وعدم نص المشرع صراحة على ايراد هذه التكاليف على سبيل الحصر من ناحية أخرى ، يدعم الرأى في أن هذه التكاليف قد ورد ذكرها على سبيل المثال وليس الحصر ، ومن ثم فانه يجوز للممول أن يطالب بخصم كافة التكاليف التي تحملها في سبيل الحصول على الايراد العام ولو لم تسمح أحكام الضرائب النوعية بخصمها ، وذلك من واقع الأوراق والمستندات التي تثبت ذلك (حكم محكمة النقض رقم ٣٩٠ لسنة ٤١ ق) .

ثانيا - هناك شرطان أساسيان يجب أن يتوافرا حتى يمكن خصم كل التكاليف التي ورد ذكرها بالمادة وبصفة عامة هما :

١ - أن تكون التكاليف قد دفعت فعلا خلال السنة التي تفرض الضريبة العامة على الدخل على ايراداتها . . فان كانت هذه التكاليف مستحقة فقط ولكنها لم تدفع بالفعل فلا يجوز خصمها .

٢ - أن لا يكون الممول قد سبق له الاستفادة من خصم ذات المبالغ المطلوب خصمها عند احتساب الايرادات النوعية ..

ثالثا - بالاضافة الى الشرطين السابقين ، جاءت المادة ببعض الشروط والحدود الأخرى للخصم والتى تنوعت بحسب نوع الايراد النوعي وطبيعة المبالغ واجبة الخصم :

١ - بالنسبة لفوائد القروض والديون التى فى ذمة الممول يشترط ألا تكون هذه القروض أو الديون قد عقدت بضمان أوراق مالية أو ودائع معفاة ايراداتها من الضرائب. وقد استهدف المشرع من هذا الشرط محاربة ما يلجأ اليه بعض المعولين من شراء أوراق مالية أو ايداع أموالهم بالبنوك ومن ثم فانهم يتمتعون باعفاء ايراداتها من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة ، وهذا الاعفاء للايرادات يجعلها لا تدرج (كليا أو جزئيا حسب الأحوال) ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل ، ثم يلجأ هؤلاء الى الاقتراض بضمان هذه الأوراق أو الودائع من البنوك وغيرها وتستحق عليهم فوائد مدينة ، هذه الفوائد كان يمكن أن تخصم من وعاء الضريبة العامة على الدخل لو لم يوجد هذا الشرط[1] .

---

(١) - فوائد الديون والقروض التى تخصم فى نطاق الضريبة العامة على الدخل هى بصفة عامة فوائد قروض شخصية لا علاقة لها بمزاولة المهنة ، ويعتبر هذا المسلك من جانب المشرع تطبيقا لفكرة شخصية الضريبة .. راجع : د .السيد عبد المولى - المرجع السابق ذكره - ص ٤٠٠ .

- وقد ثار خلاف حول مدى خصم فوائد القروض والديون التى يقوم الولى الطبيعى بدفعها نيابة عن أولاده =

٢ ـ فيما يتعلق بالضرائب المباشرة التي دفعها الممول خلال السنة السابقة ، فقد قرر المشرع خصمها جميعا من وعاء الضريبة العامة على الدخل باستثناء :

أ ـ الضريبة العامة على الدخل حيث أنها تعد استعمالا للدخل التي فرضت عليه وليست تكليفا .

ب ـ الضرائب على التركات ورسم الأيلولة حيث اعتبرها المشرع ضرائب على رأس المال وليس على الدخل .

جـ ـ استثنى المشرع الضرائب على الثروة العقارية من شرط الدفع الفعلي وقرر وجوب خصمها من وعاء الضريبة العامة على الدخل اكتفاء بمجرد ربطها أو استحقاقها ، ويرجع ذلك الى الرغبة في تسهيل حساب الضريبة العامة ، وتيسيرا على ممولي هذه الضرائب ، كما أنه يصعب التهرب منها .

رابعا : فيما يتعلق بالتبرعات والاعانات المدفوعة ،

نجد أن المشرع قد حدد ما يخصم منها من وعاء الضريبة العامة على الدخل على أساس الجهة المستفيدة منها : فاذا دفعت للحكومة والهيئات العامة ووحدات الحكم المحلي ، فانها تخصم أيا كان مقدارها . وان دفعت للمؤسسات الخيرية والجهات الأخرى المشهرة طبقا للقانون ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي كان الخصم في حدود ٧ ٪ من صافي الايراد الكلي السنوي

= القصر ومن ماله الخاص من وعاء الضريبة العامة على الدخل الخاص به .

وحسما لهذا الخلاف انتهت ادارة الفتوى بوزارة المالية والاقتصاد (ملف ٤ / ١ / ٧٧٤) الى عدم جواز ذلك بسبب استقلال الذمم المالية . . راجع التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٤ لسنة ١٩٨٨ .

للممـــول [١] .

<u>خامسا : بالنسبة لأقساط الايرادات المرتبة لمدى الحيـــاة وغيرها من النفقات التي يلتزم الممول قانونـــــا بدفعها [٢] :</u>

فقد حدد المشرع نسبتها بـ ١٠ ٪ من صافي الدخل السنوي للممول ، كما اشترط أن يكون الممول ملزما بدفعها قانونا أو تنفيذا لحكم قضائي ، وأن يكون المستفيـــدون منها ممن تربطهم صلة قرابة بالممول (الزوجـــــة والأولاد والمحتاجين) ، وأن تكون هذه المدفوعات بلا مقابل .

<u>سادسا : وفيما يتعلق بأقساط التأمين على الحيــــاة لمصلحة الممول أو زوجه وأولاده :</u>

نجد أن المشرع قد قرر كذلك أن تخصم من وعـاء الضريبة العامة على الدخل ولكن في حدود ١٥ ٪ مــــن صافي الايراد السنوي الكلي للممول أو ٢٠٠٠ جنيهأيهمـا أقل .. واذن فان الاستفادة من هذا الخصم تكون محـددة بنسب معينة ، وأن تكون الأقساط قد دفعت لصالح أشخـاص معينين وليس لغيرهـم .

---

(١) الواقع أن التبرعات والاعانات لا تعتبر تكليفا فعليا لازم الدفع للحصول على الايراد ، الا أن المشرع قد أضفـــى عليها هذه الصفة تطبيقا لفكرة شخصية الضريبة من جهة ، وتدعيما لروح التعاون في المجتمع من جهة أخرى .

(٢) يرى البعض ضرورة اعتبار قيم الاعانات والنفقات التـــي يلتزم بها الممول أدبيا واجتماعيا ضمن المبالغ واجبـــة الخصم في هذا المجال (أي مع عدم وجود التزام قانوني) مع وقوع عبء اثبات صحة ذلك على عاتق الممول - انظـر في ذلك : د . حسن كمال م. س. ص ٤٠٧ .

سابعا - في البند الرابع فقرة (ب) ، أجاز المشرع خصم المبالغ التي يدفعها الممول لشراء أسهم وسندات ، الا أنه اشترط للاستفادة من هذا الحكم أن تكون هذه الأوراق المالية قد طرحت للاكتتاب العام بواسطة جهات معينة بذاتها هي شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص ، عند الانشاء أو زيادة رأس المال . كما أجاز المشرع خصم المبالغ التي دفعها الممول لشراء بعض الأوراق المالية الأخرى (سندات التنمية الحكومية ، شهادات الاستثمار أو الادخار) أو يودع هذه المبالغ في أحد البنوك بشرط أن يكون هذا البنك خاضعا لرقابة البنك المركزي المصري ، وبشرط آخر هو عدم تجاوز كل هذه المبالغ سالفة الذكر لنسبة ٣٠ ٪ من صافي الدخل الكلي وبحد أقصى قدره ثلاثة آلاف جنيه سنويا . . وقد اشترط المشرع كذلك أن يتم ايداع هذه القيم المادية في أحد البنوك المشار اليها في نفس السنة التي تم الشراء خلالها مع استمرار هذا الايداع لمدة ثلاث سنوات متصلة يمتنع الممول خلالها عن التصرف فيها .

وأخيرا قرر المشرع حدا أقصى للاستفادة من خصم قيمة أقساط التأمين وما دفع من مبالغ لشراء الأوراق المالية أو الايداع ، وتمثل هذا الحد الأقصى في عدم تجاوز قيمة كل هذه المبالغ أربعة آلاف جنيه سنويا .

المبحث الثالث

التزام الممول بتقديم اقرارات وربط الضريبة

أولا : تقديم الاقرارات :

ـ نصت على هذا الالتزام المادة (١٠٢) عندما قررت : " على الممول الذى يزيد مجموع صافى ايراداته الكلية السنوية الخاضعة للضريبة على حد الاعفاء أن يقدم اقرارا سنويا بمجموع ايراداته والتكاليف الواجبة الخصم طبقا للمادة (٩٩) من هذا القانون وأن يؤدى الضريبة المستحقة من واقعه .

فاذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه أو غائبا التزم النائب أو الولى أو الوصى أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الاقرار المشار اليه ، وسداد الضريبة المستحقة من واقعه ".

ويتضح من هذه المادة ما يلى :

١ ـ الالتزام بتقديم الاقرار مرتبط بزيادة الدخل الكلى الصافى للممول على حد الاعفاء المقرر (٢٠٠٠ جنيه) .

٢ ـ أن تكون الايرادات المقدم عنها الاقرار خاضعة للضريبة العامة على الدخل .

٣ ـ أن يتضمن الاقرار البيانات الخاصة بالمبالغ المنصوص عليها فى المادة ٩٩ من هذا القانون (م ١٠٣) .

٤ ـ يتم أداء الضريبة المستحقة من واقع الاقرار المقدم .

٥ - الملتزم بتقديم الاقرار هو كل شخص زاد دخله السنوى الصافى عن حد الاعفاء المقرر بصرف النظر عن أهلية الشخص أو عمره أو حضوره حيث ألزم المشرع الوكيل أو الولى أو الوصى أو القيم بحسب الأحوال بتقديم الاقرار وسداد الضريبة المستحقة من واقعه فى حالات غياب الشخص أو صغر سنه أو الحجر عليه .

- وعن ميعاد وكيفية تقديم الاقرار نصت المادة (١٠٤) على أن " تقدم الاقرارات خلال الأربعة أشهر الأولى من كل سنة على النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية .

وعلى الملتزم بتقديم الاقرار أن يوقع الاقرار ويقدمه الى مأمورية الضرائب المختصة مقابل ايصال أو يرسله بالبريد الموصى عليه بعلم الوصول ..

- وفى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصى التركة أو المصفى أن يقدم اقرارا بايرادات الممول عن الفترة السابقة على الوفاة ، وذلك خلال أربعة أشهر من تاريخ الوفاة ، وأن يؤدى الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة بذات السعر المنصوص عليه فى المادة ٩٦ من هذا القانون .

- وعلى الأجنبى الذى ينقطع توطنه بجمهورية مصر العربية أن يقدم الاقرار قبل انقطاع توطنه بستين يوما على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع بسبب مفاجىء خارج عن ارادته .

- وفى حالة عدم تقديم الاقرار المشار اليه فى الميعاد يلزم الممول بأداء مبلغ اضافى للضريبة يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى تخفض الى النصف

اذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون الاحالة الى لجان الطعـــــن" (١).

ثانيا : ربط الضريبـــــة :

- تناولت المواد من ١٠٥ الى ١٠٨ ، بيان الأحكام المتعلقة بربط الضريبة العامة على الدخل ، وقد أشــــارت المادة ١٠٦ الى سريان أحكام الفصل الخامس من البـــاب الثانى من الكتاب الأول ، وكذا أحكام البابين الســـادس والسابع من الكتاب الثالث من هذا القانون فى هـــــذا المجـــال .

---

(١) يحق للممول أن يصحح اقراره ، اذا تبين له وجـــود أخطاء فيه . فان كان الخطأ ماديا ، فان الفقـــه يتفق فى مجموعه على حق الممول فى تعديلـــه فى أى وقت . وان كان الخطأ موضوعيا مؤثرا فـــى تقدير الضريبة فهنا نجد تعددا فى الآراء حيـــث يذهب رأى الى امكانية تعديل هذا الخطأ فـــى أى وقت . وذهب رأى آخر الى أن حق الممـــول فى اجراء التعديل يظل قائما خلال الفتـــرة التى حددها القانون لتقدير الاقرار السنوى وينقضـى بانتهائهـا . وذهبت بعض أحكام القضـــــاء الى استمرار حق الممول فى اجراء التعديل طالمـا لم يتم ربط الضريبة وذلك حفاظا على الاستقرار فـــى ربط الضريبة .. راجع فى ذلك : المستشار وجـدى عبد الصمد والمستشار ممدوح عبد الحفيظ " قضـــاء الضرائب " - عالم الكتب - القاهرة - ١٩٧٨ ، ص ٣٥٣ ، ود . عادل حشيش ، مرجع سابق ،ص ٢٦٤ ، د . السيد عبد المولى - مرجع سابق ص ٤١٣ .

ـ ومن نص المادة (١٠٥) يمكن استخلاص ما يأتى :

١ ـ اذا كان محل اقامة الممول في مصر ، فــــان الضريبة تربط عليه فيــه .

٢ ـ اذا تعددت محال اقامة الممول في مصــــر، فان الضريبة تربط في المكان الذى يعتبر مقرا لعملـــه الرئيسي اذا كان من ممولي أى من الضرائب النوعيـــة ماعدا الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجاريــة .

٣ ـ في الحالة السابقة ، اذا كان الشخص مـــن ممولي الضريبتين الأخيرتين أو احداهما ، فان الضريبـــة العامة على الدخل تربط عليه في المكان الذى تربـــط فيه الضريبـة النوعيـة .

٤ ـ اذا كان الممول غير مقيم في مصر ، فان الضريبـة الحالية تربط عليه في المحل الذى توجد به مصالحـــه الرئيسيـة في مصـــر . .

ـ وقد تناولت المادة (١٠٧) ايضاح الأحكـــام المتعلقة بالطعن في ربط الضرائب النوعية (العناصـــر الخاضعة لها) وكذلك الطعن في ربط الضريبة العامـــة على الدخل حيث نصت على أنه : " اذا كان الممول قـــد طعن في ربط أى عنصر من عناصر الدخل أو الايراد الخاضع لضريبة نوعية ، فان الضريبة العامة على الدخل لا تكـــون واجبة الأداء بالنسبة لعنصر الضريبة النوعية المطعون فيـــه . ويعدل الربط كلما طرأ تعديل على ربط عنصر الضريبـــة النوعيـة لأى سبب .

وفي حالة الطعن في ربط الضريبة العامة على الدخل

فلا يحال الى لجنة الطعن غير أوجه الخلاف التي لم يتناولها الطعن في عنصر الضريبة النوعية وكذلك لا يحال اليها الخلاف الخاص بربط ضريبة نوعية أصبح نهائيا".

- واذا ما حدث تصرف في الايرادات الخاضعة للضريبة ، وكان هذا التصرف قد تم بين الأصول والفروع (الآباء والأبناء مثلا) أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع ايرادها للضريبة والسنوات الخمس التالية لها ، سواء كانت هذه التصرفات بعوض أو بغير عوض ، وسواء انصبت على أموال ثابتة أو منقولة ، فهل يحتج بهذه التصرفات في مواجهة مصلحة الضرائب ؟ أجابت على ذلك صراحة المادة (١٠٨) بعدم الاحتجاج بهذه التصرفات في مواجهة المصلحة . وأضافت هذه المادة في فقرتها الثانية :" وتضاف ايرادات ما تمتلكه الزوجة والأولاد القصر من أي مصدر غير الميراث أو الوصية الى ايرادات الزوج أو الأصل خلال سنة التملك والسنوات الخمس التالية لها ، وتعتبر هذه الأموال ضامنة لأداء الضريبة المستحقة نتيجة لاضافة ايراداتها .

- فاذا كان التصرف بعوض أو كانت ملكية الزوجة أو الأولاد القصر من غير أموال الزوج أو الأصل ، جاز لصاحب الشأن أن يقيم الدليل على ذلك " م ١٠٨/٣ .

المبحث الرابع

تحصيـل الضريبـــة

تناولت المادتان ١٠٩ ، ١١٠ بيان الأحكـــام المتعلقة بأداء الضريبة وتحصيل بعض المبالغ لحسابها . .

- أما المادة (١٠٩) فقد أحالت على القواعد العامة في التحصيل والتي نصت عليها المادة (٤٢) مـــن القانون الحالـي . .

- وقد نصت هذه المادة الأخيرة على ما يأتـــي :

" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقســاط بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنهــا الضريبـــة .

واذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحــول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة ، جـــاز لرئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه تقسيطها على مــــدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبيـــة" .

- ووفقا لما تقضي به المادة (١٠٢) يقوم الممـــول بأداء الضريبـة المستحقـة من واقع الاقرار الذى قد مـــه في الميعاد المحدد . وفي هذه الحالة ، فان توريـــد الضريبة يعتبر مؤقتا الى أن يتحدد الموقف نهائيا بعـــد فحص الاقرارات وربط الضريبة بصفة نهائية ، وفي هـــذه الحالة قد تستحق فروق معينة على الممول يلتزم بأدائهـــا فور تسلم التنبيه بصدور الورد (١) .

---

(١) وعلى مصلحة الضرائب أن تخطر الممول بالتنبيه بصـدور الورد خلال ستين يوما من تاريخ موافقة الممول علـــى =

ـ وفيما يتعلق بالتحصيل لحساب الضريبة ، فقد وردت الأحكام الخاصة به في المادة (١١٠) . ويلاحظ أن المشرع قد قصر هذا النظام على الممولين الذين يملكون العقارات المبنية [١] .

وقد نصت هذه المادة على ما يأتي :

" على كل من يملك عقارا مبنيا أو أكثر يزيد نصيبه في قيمتها الايجارية على ٢٠٠٠ جنيه سنويا ، أداء مبالغ لحساب الضريبة العامة على الدخل تحسب وفقا لأحكام المادة (٩٦) من هذا القانون [٢] .

= تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية ، وعليها أن ترد للممول من تلقاء ذاتها المبالغ التي تكون قد وردت اليها بالزيادة على الضريبة المستحقة عليه وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطاره بالتنبيه بصدور الورد ، والا استحق عليها مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن من البنك المركزى المصرى على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مدة الثلاثين يوما من تاريخ الورد" ـ ف/٥ ـ المادة (١١٠) .

(١) وجدير بالذكر أن هذا النظام ليس مستحدثا فقد سبق النص عليه في نطاق هذه الضريبة بمقتضى القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٧٢ .

(٢) وقد بينت هذه المادة الأسعار التصاعدية بالشرائح ، وقد سبقت الاشارة اليها عند تناولنا لبيان سعر الضريبة محل الدراسة .

ويقصد بالقيمة الايجارية القيمة المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية مخصوما منها ٢٠ ٪ وذلك في الأحوال التي يتم فيها تحديد القيمة الايجارية دون خصم هذه النسبة ، وكذلك تخصم الضريبة على العقارات المبنية وملحقاتها [1] التي يقع عبؤها على مالك العقار .

وتؤدى هذه المبالغ في مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية الواقع في دائرتها أى من العقارات التي يملكها الممول وذلك وفقا للقواعد وفي المواعيد المحددة في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه . وتعتبر قسائم التحصيل الصادرة من هذه المكاتب سندا للوفاء بالضريبة العامة على الدخل في حدود المبالغ المثبتة بها .

وعلى مكاتب التحصيل حصر مالكي العقارات المبنية المشار اليهم واخطار مصلحة الضرائب ببيان معتمد بهؤلاء المالكين وتوريد المبالغ التي تحصلها كل ثلاثة أشهر تحت حساب الضريبة العامة على الدخل الى مصلحة الضرائب وذلك خلال الخمسة عشر يوما التالية لنهاية الثلاثة أشهر المشار اليها .

---

(١) انظر الأحكام المتعلقة بهذه الضريبة في الفصل الثاني من الباب السابع من هذه المحاضرات . .

الباب الثامن

الضريبة على أرباح شركات الأموال

مقدمـــــة :

من أهم المبادئ التي روعيت في مشروع القانون الحالي (١٥٧ - ١٩٨١) : التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة (١)
وفي هذا الشأن تضمن المشروع التفرقة بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون أساسا وهي الضرائب التي ينظم أحكامها الكتاب الأول ، وبين الضريبة التي تخضع لها شركات الأموال ، وتنظمها الأحكام الواردة في الكتاب الثاني .

والواقع أن هذا التقسيم كان ضروريا للتمهيد للضريبة الموحدة (٢) . اذ أن الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في ظل الضريبة الموحدة تشمل كل أنواع الدخول من ضرائب على ايرادات القيم المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى المرتبات وعلى أرباح المهن غير التجارية ، أما الضريبة على أرباح شركات الأموال فمصدرها واحد وهو أرباح شركات الأموال .. ومن ناحية أخرى ، فان الأرباح التي تحققها هذه الشركات ، ولو أنها تعد في واقع الأمر مجرد أرباح ناتجة عن قيام شخص اعتباري بنشاط يدخل في عداد مجال أو آخر من مجالات النشاط التجاري والصناعي ، الا أن هذا النشاط تحيط به ظروف وأوضاع تتميز عن تلك التي تحيط بممارسة الشخص الطبيعي لنشاط تجاري أو صناعي .

- ويمكن القول أن استحداث ضريبة خاصة بشركات الأموال يعتبر من أهم ما جاء به القانون الجديد حيث كانت هذه الشركات تعامل ضريبيا معاملة المشروعات الفردية وكانت أرباحها تخضع

---

(١) انظر المذكرة الايضاحية لهذا القانون .

(٢) من أهم ما يستند اليه المؤيدون للضريبة الموحدة القول بأنها تبسط الاجراءات للممول كما أنها تؤدي الى الاستقرار ، أما المعارضون فيرون أنه لابد من استكمال الوعي الضريبي لدى الممولين ويرون ضرورة وجود جهاز ضريبي ذو خبرة وكفاءة وحصانة ..

واجبة الخصم من الايراد الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . أما البنود الأخرى والتى وردت فى المادة (١١٤) والتى تتعلق بصفة خاصة بالضريبة الحالية ، فقد تضمنت بعض المبالغ واجبة الخصم من الايرادات الخاضعة لها، فانها تتمثل فيما يلى :

أ ـ حصة العاملين فى الأرباح نقدا ، حيث أن هذه الحصة النقدية تعتبر مكملة للمرتبات والاجور المستحقة للعاملين ومن ثم فهى تخضع للضريبة على المرتبات والأجور .

ب ـ كل ما يدفع لأعضاء مجالس الادارة والمديرين أعضاء مجلس الرقابة : وهنا يشترط ـ حتى يتم خصم هذه المبالغ ـ أن تكون خاضعة لاحدى الضرائب النوعية أو معفاة منها .

جـ ـ مقابل حضور الجمعيات العامة :

وحكمة خصم هذا المقابل تتمثل فى تلافى حدوث الازدواج الضريبى ، حيث أن هذا المقابل يخضع ـ كما وضحنا فيما سبق [1] ـ للضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

---

(١) راجع ما سبق أن وضحناه فى تحديد نطاق الضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

المبحث الثاني

سعر الضريبة

- وفقا لنص المادة (١١٢) من القانون الحالي : " يكون سعر الضريبة ٣٢ ٪ من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة ، وذلك فيما عدا أرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الجهات المنصوص عليها في البند (٤) من المادة السابقة فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠،٥٥ ٪ .

- وعلى هذا النص نبدى الملاحظات الآتية :

أولا : سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال هو سعر نسبي ثابت يفرض على صافي الايراد وليس على مجمله" .

ثانيا : وفقا لهذا النص وما ورد في نص المادة (١١١) يلاحظ أن المشرع قد ميز بين نوعين من سعر الضريبة كما ميز بين أنواع ثلاث من الشركات أو الجهات من حيث خضوعها للضريبة الحالية :

أ - فالسعر الأول هو ٣٢ ٪ يفرض على صافي الأرباح الكلية السنوية للشركات والجهات التي حددتها المادة ١١١ في بنودها الأربعة سالفة الذكر .

ب - أما السعر الثاني وهو ٤٠،٥٥ ٪ فقد جعل المشرع فرضه قاصرا على نوع بذاته من الشركات هو الشركات المتخصصة في البحث عن البترول وانتاجه دون أن تكون داخلة في جهة من الجهات التي أوردها البند الرابع من المادة (١١١) وهي (الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة ... الخ)

جـ - يمكن القول وفقا لما تقدم : أن الجهات الخاضعة للضريبة الحالية بسعر ٣٢ ٪ هي : شركات المساهمة والتوصية بالاسهم وذات المسئولية المحدودة ، وبنوك وشركات ووحدات

القطاع العام ، والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ، والهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية العامة .

أما الجهات المستثناة من الخضوع للضريبة الحالية فانها تتمثل فى جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .

أما فيما يتعلق بشركات البحث عن البترول وانتاجه ، فهى ، وبصراحة النص ، هى الجهات الوحيدة التى تخضع أرباحها للسعر الأعلى : ٤٠,٥٥ ٪ بشرط الا تكون ضمن الهيئات العامة والأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة .

المبحث الثالث

الأحكام المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها

- حتى يتم أداء الضريبة الحالية ، فانها تربط على أساس اقرارات تقدمها الشركات والجهات الخاضعة لها ، ووفقا لنص المادة (١٢٤) : " تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقرار المقدم من الشركة اذا قبلته مصلحة الضرائب" .

أولا : الاقرارات : (المواد : ١٢١ ، ١٢٢ ، ١٢٣) :

- ميز المشرع الضريبي - فيما يتعلق بتقديم الاقرارات - بين الجهات الخاضعة للضريبة ، فوفقا لنص المادين ١٢١ ، ١٢٢ تلتزم شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة وكذا البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر ، بأن تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خلال ٣٠ يوما من تاريخ اقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى أو خلال ٣٠ يوما من التاريخ المحدد في نظامها لتصديق الجمعية العمومية عليه ، اقرارا مبينا فيه مقدار أرباحها أو خسائرها حسب الأحوال .

مع وجوب أن يكون الاقرار معتمدا من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون ١٣٣ - ١٩٥١ بشأن مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .. وأن يكون موفقا به : صورة من آخر ميزانية معتمدة وصورة من حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وكذلك كشف بيان الاستهلاكات التي أجريت .. وعلى الجهة أن تؤدى الضريبة من واقع هذا الاقرار في الميعاد المحدد . وفي حالة عدم تقديم الاقرار في الميعاد ، تلتزم الجهة بدفع مبلغ اضافي يعادل ٢٠ ٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي ، يخفض الى النصف في حالة الاتفاق بين الجهة والمصلحة دون احالة الى لجان الطعن .

- أما فيما يتعلق ببنوك وشركات وحدات القطاع العام ، وكذا الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة (باستثناء جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع) ، فان هذه الجهات تلتزم بأن تقدم - خلال ٣٠ يوما - من تاريخ انتهاء الأجل المحدد قانونا لتقديم ميزانياتها ، اقرارا مؤقتا من واقع دفاترها تبين فيه نتيجة عملياتها من ربح أو خسارة. ويجب أن ترفق بهذا الاقرار الوثائق التي سبق ذكرها . كما يجب أن يكون موقعا من أحد المحاسبين أو من الجهاز المركزى للمحاسبات - وتلتزم هذه الجهات بتقديم الاقرار النهائي وأداء فرق الضريبة المستحقة خلال ٣٠ يوما من تاريخ اعتماد ميزانياتها ،كما يكون لها أن تسترد ما دفعته بالزيادة عما استحق عليها طبقا للاقرار النهائى .

- ويجب على كل من الجهات سالفة الذكر أن تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة محاضر وملخصات القرارات التي تصدرها الجمعية العمومية والقرارات التى تصدر من مجلس الادارة أو مجالس المراقبة المتعلقة بتوزيع الأرباح ، وذلك كله في ميعاد غايته ٣٠ يوما من تاريخ صدورها .

ثانيا : ربط الضريبة :

وتنظمه المواد (١٢٤ ، ١٢٥ ، ١٢٦) .. حيث نصت المادة الأولى على أن الضريبة تربط على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الاقرارات ، وللمصلحة أن تصحح الاقرار أو تعدله كما يكون لها عدم الاعتداد بالاقرار وتحديد الأرباح بطريق التقدير . وفى حالة عدم مطابقة الاقرار للحقيقة ،كان للمصلحة أن تلزم الجهة بأداء مبلغ اضافى للضريبة بواقع ١٠٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره ١٠٠٠ جنيه ويضاعف المبلغ فى حالة تكرار المخالفة .

أما المادة الثانية (١٢٥) فقد نصت على أنه يجب على المصلحة أن تخطر الشركة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول

بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وأن تدعوها الى موافاتهـــا كتابة بملاحظاتها على التصحيح أو التعديل أو التقدير الـذى أجرته المصلحة وذلك خلال شهر من تاريخ تسلم الاخطار .

ثالثا : تحصيل الضريبـة :

" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقســاط بحيث لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التى استحقت عنها الضريبة" .

" واذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالشركة تحول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس مصلحة الضرائـب أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلـى السنوات الضريبية .. (م ١٢٧ ف ١ ، ٢) .

- ويسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحــق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات تبدأ من اليـــوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار المنصوص عليـــه فى المادتين ١٢١ أ ، ١٢٢ - (م ١/١٧٤) .

* * *

- بعد أن انتهينا من دراسة الضرائب على الدخـــل وفقا لأحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، نرى أن نعرض فيمــا يلى الأحكام التى وردت فى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ا تعديـلا لبعض النصوص فى قانون الضرائب على الدخل المشار اليـــه . وذلك حتى يكون القارئ قد أحيط علما بالقانونين معا ، وكذلــك أهم ما ورد من أحكام فى اللائحة التنفيذية لهذا القانون :

أولا : تعديلات على قانون الضرائب بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ [1] بشأن تعديل قانون الضرائب على الدخل الصادر بق ١٥٧ - ١٩٨١ .

المادة الأولى :

" يستبدل بنصوص المواد ٢٩ فقرة رابعة و ٣١ و ٨٣ فقرة ثالثة و ٩٦ و ١١٢ و ١١٦ فقرة ثالثة و ١٢٩ فقرة أولى و ١٥٩ فقرة أولى من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ النصوص الآتية :

م ٢٩/٤ :

" وعليه أيضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقف أن يتقدم باقرار مبينا نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف ومرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة".

م ٣١ : بعد اعمال حكم المادة ٣٢ من هذا القانون يحدد سعر الضريبة على الوجه الآتي :

٢٠ ٪ على آل ١٠٠٠ جنيه الأولى .
٢٣ ٪ على الـ ١٥٠٠ جنيه التالية .
٢٧ ٪ على الـ ٢٠٠٠ " " .
٣٢ ٪ على الـ ٢٥٠٠ " " .
٣٥ ٪ على الـ ٣٠٠٠ " " .
٣٨ ٪ على الـ ٣٥٠٠ " " .
٤٠ ٪ على ما زاد على ذلك .

وعلى أنه بالنسبة الى أرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعي والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير، يكون

---

(١) صدر هذا القانون في ٥ يوليو سنة ١٩٨٣ .

سعر الضريبة على الوجه الآتي :

٢٠ ٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى
٢٣ ٪ على الـ ١٥٠٠ جنيه التالية
٢٧ ٪ على الـ ٢٠٠٠ جنيه التالية
٣٢ ٪ على مازاد على ذلك .

ويقصد بالمنشآت الصناعية في تطبيق حكم هذه المادة المنشآت المقيدة بالسجل الصناعي وفقا لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ في شأن السجل الصناعي ، وكذلك المنشآت التي لا ينطبق عليها أحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧ المشار اليه اذا كانت تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة في القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية .

مادة ٣/٨٣ :

" وعلى الممول أيضا خلال ستين يوما من تاريخ الانقطاع أن يتقدم باقرار مبينا به نتيجة نشاطه حتى تاريخ الانقطاع مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة ".

مادة ٩٦ :

" يحدد سعر الضريبة سنويا على الوجه الآتي :

الشريحة الأولى	:	حتى	٢٠٠٠ جنيه معفاه	
" الثانية	:	أكثر من	٢٠٠٠ - ٣٠٠٠ جنيه	٨ ٪
" الثالثة	:	"	٣٠٠٠ - ٤٠٠٠ "	٩ ٪
" الرابعة	:	"	٤٠٠٠ - ٥٠٠٠ "	١٠ ٪
" الخامسة	:	"	٥٠٠٠ - ٦٠٠٠ "	١١ ٪
" السادسة	:	"	٦٠٠٠ - ٧٠٠٠ "	١٢ ٪

الشريحة		الدخل	السعر
الشريحة	السابعة	: أكثر من ٧٠٠٠ - ٨٠٠٠ جنيه	١٣٪
"	الثامنة	: أكثر من ٨٠٠٠ - ٩٠٠٠ "	١٤٪
"	التاسعة	: " ٩٠٠٠ - ١٠٠٠٠ "	١٥٪
"	العاشرة	: " ١٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ "	١٨٪
"	الحادية عشرة	: " ٢٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ "	٢٢٪
"	الثانية عشرة	: " ٢٥٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ "	٢٤٪
"	الثالثة عشرة	: " ٣٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠ "	٢٦٪
"	الرابعة عشرة	: " ٣٥٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ "	٢٨٪
"	الخامسة عشرة	: " ٤٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠ "	٣٠٪
"	السادسة عشرة	: " ٤٥٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ "	٣٢٪
"	السابعة عشرة	: " ٥٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ "	٣٥٪
"	الثامنة عشرة	: " ٦٠٠٠٠ - ٦٥٠٠٠ "	٤٠٪
"	التاسعة عشرة	: " ٦٥٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ "	٤٥٪
"	العشرون	: " ٧٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠ "	٥٠٪
"	الحادية والعشرون	: " ٧٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ "	٥٥٪
"	الثانية والعشرون	: " ١٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠ "	٥٥٪
"	الثالثة والعشرون	: أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه	٦٥٪

وذلك فيما عدا :

(آ) أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪ .

(ب) أرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الجهات المنصوص عليها في البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون ، فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥٪ .

مـادة ٣/١١٦ :

" وعليها أيضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقـف أن تتقدم باقرار مبينا به نتيجة عملياتها حتى تاريخ التوقف مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة" .

مـادة ١/١٢٩ :

" يحظر على المختصين فى الحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة وشركات ووحدات القطاع العام والشركات المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة أو بمقتضى قوانين خاصة والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية والاتحادات والمستشفيات والفنادق ودور النشر بالقطاع الخاص وفروع الشركات الأجنبية التعامل مع ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو مع الجهات المنصوص عليها فى البندين ١ ، ٣ من المادة ١١١ من هذا القانون الا اذا كان لدى الممول أو الجهة بطاقة ضريبية ثبت بها تاريخ تقديم الاقرار عن آخر سنة ضريبية . وعلى المختصين المشار اليهم اثبات بيانات هذه البطاقة فى الطلبات المقدمة اليهم من هؤلاء الممولين أو من الجهات المذكورة " .

مـادة ١/١٥٩ :

" تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف

بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون وكذلك بنظر الخلافات التي كانت تختص بها لجان الطعن المنصوص عليها في القانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات والقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ باصدار قانون ضريبة الدمغة".

المادة الثانية :

يضاف الى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ النصوص الآتية :

مادة ٨٤ : فقرتان أخيرتان :

"ويكون لمصلحة الضرائب عند تحديد أو تقدير ايرادات الممول الاعتداد بالمبالغ الواردة في اقرارات ممولي الضريبة العامة على الدخل طبقا لأحكام البند "هـ" من المادة ١/٩٩ من هذا القانون .

ويكون اثبات آداء هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات .

مادة ١/٩٩ - بند "هـ" :

المبالغ التي سددها لأعضاء النقابات المهنية والحرفيين مقابل خدمات أديت له . ويشترط لخصم المبالغ المنصوص عليها في الفقرة "هـ" من البند ألا يجاوز مجموعها ١٠٪ من صافي الدخل الكلي السنوي للممول وبحد أقصى مقداره (١٠٠٠ جنيه) ، وألا يكون قد سبق خصمها من وعاء أي ضريبة نوعية ، ويكون للممول اثبات سداد هذه المبالغ بكافة طرق الاثبات".

مادة ١٢٧ - فقرة أخيرة :

" وتسرى على الجهات المبينة فى البندين ١ ، ٣ من المادة ١١١ من هذا القانون أحكام الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة المنصوص عليها فى القسم الثانى من الفصل السادس من الباب الثانى من الكتاب الأول من هذا القانون .

مادة ١٣٣ - فقرة قبل الأخيرة :

" كما يلتزم كل ممول من الممولين المنصوص عليهم فى الفقرة الأولى من هذه المادة أن يحصل من مصلحة الضرائب على البطاقة الضريبية المنصوص عليها بالمادة ١٢٨ من هذا القانون " .

مادة ١٨٧ - أولا ، بند ٤ :

" عدم الحصول على البطاقة الضريبية " .

مادة (١٩٥) - فقرة أخيرة :

" ويكون لهذا الصندوق شخصية معنوية مستقلة " .

المادة الثالثة :

" ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ، ويلغى كل حكم يخالف أحكامه ، ويعمل به اعتبارا من أول الشهر التالى لتاريخ نشره فيما عدا :

١ - المادتين ٣١ ، ١١٢ فيعمل بهما اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ ، أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر هذا القانون .

٢ - الفقرتين الأخيرتين من المادة ٨٤ والمادة ٩٦ ، والبند (هـ) من المادة ٩٩ / ١ فيعمل بهما اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ .

فهـــــرس

رقم الايداع بدار الكتب

١٩٩٠ / ٧٨٥٣

